

في تطور الفكر المحاسبي

دكتور
خيرت ضيف
أستاذ المحاسبة بجامعة بيروت العربية
ورئيس قسم المحاسبة بجامعة الإسكندرية سابقاً

الدار الجامعية
للطباعة والنشر
بيروت ص.ب : ٩٢٢٢

١٩٨٤

في تطور الفكر المحاسبي

دكتور

خيرت ضيف

استاذ المحاسبة بجامعة بيروت العربية

ورئيس قسم المحاسبة بجامعة الاسكندرية سابقاً

١٩٨٤

الدار الجامعية

للطباعة والنشر

بيروت. ص. ب. ٩٢٢٢



مقدمـــة الكتـــــاب

هذه مذكرات كتبت على عجل في " تطور الفكر المحاسبي " احد مقررات السنة الرابعة شعبة المحاسبة بكلية التجـــــارة جامعة بيروت العربية .

والهدف من دراسة هذا الموضوع هو عرض التطور الـــــذى طرأ على المبادئ المحاسبية ومفاهيمها ومشكلات التطبيق العملي .

وقد حاولت كتابة هذه المذكرات في فترة قصيرة من الزمن ، ولهذا فهي تمثل جهدا متواضعا في موضوع واسع متشعب الجوانـــب يتطلب استعراض نشأة علم المحاسبة ، واهدافه ، ومجالاته ، وتطور مفاهيمه على مر العصور ، والخلاف بين الفقه المحاسبي والاقتصادى والقانوني حول كثير من المفاهيم التي تتناول الربح والقيمـــة ورأس المـــال .

كما يتناول هذا الموضوع فـــروض المحاسبة ، والقواعـــد المحاسبية الخاصة بقياس الربح ، واعداد قائمة الربح وقائمـــة المركز المالي وغيرها من القوائم التي شاع استعمالها حديثا .

ويدخل في نطاق " تطور الفكر المحاسبي " استخدام الارقام القياسية لتعديل القوائم المالية للتعبير عنها بوحدة النقـــد السائدة في تاريخ معين ، نظرا لما لهذا الموضوع من اهميـــة خاصة في فترات ارتفاع مستوى الاسعار شغلت فكر رجال المحاسبـــة والجمعيات العلمية والعملية للمحاسبة في جميع انحاء العالـــم بصفة عامة ، وفي الولايات المتحدة الامريكية وبريطانيا بصفـــة خاصـــة .

ولعلي أكون من بين اوائل الكتاب الذين تناولوا هــــذا الموضوع باللغـــة العربيــــة فــــي كتـــاب لــــي

نشر سنة ١٩٥٨ بعنوان " تحديد الربح في فترات التضخم والانكماش" داعيا الى ضرورة العدول عن اتباع " مبدأ التكلفة التاريخية " بسبب الاثار الخطيرة المترتبة على اتباع هذا المبدأ في خلال فترات التضخم والانكماش بالنسبة للمشروع وبالنسبة للاقتصاد القومي .

وقد رأيت تقسيم هذه المذكرات الى قسمين رئيسيين :

القسم الاول :

ويتناول تطور الفكر المحاسبي من الناحية النظرية ومشكلات التطبيق العملي .

القسم الثاني :

ويتناول نواحي النقص في القوائم المالية عند اتباع مبدأ التكلفة التاريخية في فترات ارتفاع الاسعار ، واستخدام الارقام القياسية لتعديل القوائم المالية .

ولا بد ان اذكر بالتقدير زملائي الذين كان لهم فضل السبق في الكتابة باللغة العربية في هذا الموضوع فاضافوا الى المكتبة العربية مادة جديدة هي اشد ما تكون حاجة اليها .

والله اسأل السداد والتوفيق ،

خيرت ضيف

القسم الاول

تطور الفكر المحاسبي

من الناحية النظرية ومشكلات التطبيق العملي



الفصل الاول

نشأة المحاسبة وتطورها ومجال تطبيقها واهدافها .

المبحث الاول : نشأة المحاسبة وتطورها .

أولا : نشأة المحاسبة .
ثانيا : تطور المحاسبة .
ثالثا : الهيئات العلمية والعملية للمحاسبة .

المبحث الثاني : مجال تطبيق المحاسبة : (الوحدة المحاسبية) :

أولا : مفهوم الوحدة المحاسبية .

أولا : المشروع كوحدة قانونية .
ثانيا : المشروع كوحدة محاسبية .
ثالثا : المشروع كوحدة اقتصادية .

ثانيا : الاثار المترتبة على فرض الوحدة المحاسبية .

المبحث الثالث : اهداف المحاسبة .

أولا : اهداف المحاسبة .
ثانيا : تطور اهداف المحاسبة .



الفصــــــــل الاول

نشـــأة المحاسبة وتطورها ومجـــــــال تطبيقهـــــا

المبحـــــث الاول

نشـــأة المحاسبة وتطورهـــــا

اولا : نشـــأة المحاسبـة :

يجد الباحث في تاريخ الحضارات القديمة والحديثة ان هذه الحضارات مارست النشاط التجاري او الاقتصادي او الاداري، كما يجد انها واجهت مشكــــلات التنظيم الاقتصادي والمالي وانها استعانت في مواجهة هذه المشكلات بصور مختلفـة من النظم المحاسبية . وفي المقابر المصرية والاغريقية والرومانية القديمـــة مما يثبت ان هذه الدول كانت تمسك حسابات لادارة ممتلكاتها .

وعندما اخذت الجمهوريات التجارية الايطالية في النمو بدأت اصـــول المحاسبة الحديثة تظهر الى حيز الوجود عندما لجأت هذه الجمهوريات الـــــــى الاستعانة بطريقة القيد المزدوج في غضون القرن الرابع عشر الميلادي. وعندئـــذ نشأت المحاسبة في صورة المعادلة التقليدية التي لا نزال نعرفها حتى يومنـــا هذا ، وكانت تعتمد بصفة اساسية على الوظائف التي تؤديها الحسابات التي يضمهـا الاستاذ العام .

ورغم هذه الصورة المبسطة التي كانت المحاسبة تتخذها في ذلك الوقـت فقد كانت كافية للوفاء بحاجات الجماعات التجارية والبيوت المصرفية ، الى جانـب الشركات التجارية الكبرى التي انشأتها حكومات بعض الدول الاوروبية الاخـــــــرى مثل بريطانيا وفرنسا وهولندا .

ويتبين من استقراء الفقه المحاسبي ان المبادىء التي تحكم علم المحاسبة لم يكتب لها الظهور او الانتشار الا بعد ان اصبح النشاط التجاري والصناعي على درجة مـن التشابك والتعقيد يحتم معها وضع الاسس التي تساعد على ادارة المشروعات والرقابـة عليها . ولم يبدأ التطور الا بعد ان ثبتت جذور الثورة الصناعية (1).

---

(1) Peloubet, Mourice A. "Accounting Theory and the Accounting Profession" in " HAND BOOK OF MODERN ACCOUNTING THEORY ", edited by Bocker Morton, Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs, J.1961, PP. 13 - 14 .

ويبدو ان فكرة القيد المزدوج عرفت لاول مرة في مدينة جنوا بايطاليا ، وأن الدفاتر التجارية التي يرجع تاريخها الى عام ١٣٤٠ الميلادى كانت تمسك على اساس طريقة القيد المزدوج ، وفي ذلك قرينة على شيوع استخدامها قبل ذلك التاريخ (١).

وقد كان الاعتقاد السائد هو ان باتشيلو PACIOLO هو مكتشف فكرة القيد المزدوج . غير ان بيراجالو Peragallo اثبت في كتابه السابق ان فكرة القيد المزدوج عرفت قبل ظهور باتشيلو Paciolo نفسه بمائتي سنة ، وقد كان التطور الذى طرأ على المحاسبة نتيجة للنمو الذى طرأ على حجم المشروعات واحتياجاتها(٢).

وقد حاول G.O. May في كتابه عن المحاسبة المالية تأصيل الفكرة القائلة بأن الهدف من المحاسبة هو خدمة اغراض معينة ، وأن الغرض من المحاسبة هو استخدام نتائجها ، وأن الاهمية النسبية لاستخدام الحسابات تتطور تطورا سريعا تبعا لتغير الظروف والاحوال (٣) .

---

1. Peragallo, Edward," ORIGIN AND EVOLUTION OF DOUBLE ENTRY BOOK KEEPING ". American Institute Publishing Co., New York.1938.

2. Littleton, A.C. "ACCOUNTING EVOLUTION TO 1900 ", American Institute Publishing Co., New York ,1933, Chaps.1 & 2.

3. May,George O., "FINANCIAL ACCOUNTING", The Macmillan Company , New York, 1961. P.51

ثانيا : تطور المحاسبة :

تمثل المحاسبة احد مجالات المعرفة التي تطورت نتيجة البحث والتطبيق .

وقد قامت المحاسبة في بادئ الامر على اساس من التطبيقات العملية. وبتعدد مشكلات التطبيق ظهرت الحاجة التدريجية الى التعرف على اسس نظرية تحكم التطبيق وتساعد على الاختيار والمفاضلة بين النظم والطرق البديلة التي تصلح لان تكون اساسا يمكن الاعتماد عليه (١).

وقد شهدت السنوات الاخيرة اهتمام الدوائر العلمية بدراسة الاسس النظرية للمحاسبة واصبح هذا الاتجاه واضحا وملموسا في الولايات المتحدة الامريكية على وجه الخصوص.

ويبدو لنا ان المؤلفات التي كتبت حول المحاسبة لم تتضمن شيئا يستحق أن نسميه بالنظرية حتى عام ١٨٠٠ الميلادى (٢) .

ورغم كثرة ما كتبه رجال الفقه المحاسبي حول اهمية تطوير المحاسبة وضرورة وضع اطار نظري جامع وواضح للمحاسبة ، لما يترتب على ذلك من مزايا في التطبيق ، فأن البعض يرى ان المساهمات الايجابية في هذا المجال تتسم بالندرة .

ويبدو ان اهم عقبة تقف في طريق نظرية المحاسبة تتمثل في مفهوم النظرية عند المحاسبين ، ذلك لان الغالبية العظمى من الباحثين في المحاسبة ترى ان وضع النظرية يجب ان يكون لاحقا على التطبيق العملي لا سابقا عليه ، وذلك على خلاف المفاهيم التي استقرت في العلوم الطبيعية وفي كثير من العلوم الاجتماعية .

---

(١) الدكتور حلمي نمر، "نحو نظرية عامة للمحاسبة ومجال تطبيقها" ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين للبحوث العلمية ، لكلية التجارة جامعة القاهرة ، العدد التاسع ، السنة السابعة (١٩٦٧) صفحة ٢ .

2. Peragallo, Edward, "ORIGIN AND EVOLUTION OF DOUBLE ENTRY BOOK - KEEPING", The American Institute Publishing Co.,New York 1938, P.92.

Littleton, A-C. "Accounting EVOLUTION TO 1900 ", The American Institute Publishing Co., New York , 1933.

ويستند انصار الرأى القائل بأن النظرية في المحاسبة يجب ان تكـــون تالية للتطبيق الـــى أن النظرية المحاسبية هي خلاصة لتجاربها (١) ، ذلـــــك لان النظرية تأتي في معظم الحالات نتيجة للتجربة ، وبالتالي فأن دراسة نظريـــة المحاسبة تتناول في الوقت ذاته دراسة التطبيق المحاسبي (٢) .

وقد ثار جدل كبير حول مناهج البحث في المحاسبة وحول طبيعتها ، فبينما يرى البعض ان المحاسبة علم ، يرى البعض الاخر انها فن .

وتختلف معايير التمييز بين العلم والفن ، فبينما يتسم العلم بالموضوعية ويتسق مع نسق فكرى متكامل ومتفق عليه ، يتسم الفن بالذاتية ويتأثر بحكـــم وتقدير من يصدر عنه .

ومن المعروف في العلوم الطبيعية ان صياغة الفروض واختبارها وتطبيقها تتم دائما في تتابع دقيق ، ويرجع ذلك الى ان الاساس الفكرى الذى تستند اليـــه هذه الفروض يظل ثابتا في اغلب الاحيان ، رغم ما قد يتعرض له من تطور من مرحلـــة الى مرحلة اخرى نتيجة التجارب المتتابعة .

كما يتأثر منهج التفكير في العلوم الطبيعية بالقرائن الاحصائيـــــة المأخوذة من التجارب .

وتخضع دائما الفروض الاساسية لاية نظرية للتطور المستمر لتتخذ صـــورا جديدة اكثر قبولا من سابقتها ، بما يؤدى الى تطوير صياغتها حتى ينتهي بهـــا الى النضج والكمال .

واذا نظرنا الى المحاسبة من هذه الناحية فأننا نجد انها تمثل منهجا للمعرفة يعتمد على مجموعة من المبادئ المتعارف عليها بما يتفق مع النظريات في العلوم الطبيعية ، وان كانت نظرية المحاسبة ما زالت في مراحل التطور ، ويبـــدو انها سوف تكون كذلك فترة من الزمن بسبب التطور المستمر لمجالات تطبيقها فـــي حياة اقتصادية تتسم بالتغير المستمر .

---

1. " Littleton A. C & Zimmerman V.K., in "Accounting Theory Continuity and Change, Prentice Hall Inc.,1962, P.10.

2. Paton, William A., " HARVARD BUSINESS RESEARCH STUDY No.25, as quoted in " THE ACCOUNTANTS HANDBOOK " Rufus Wixon(ed) Ronald Press Co.,New York Chap. 1.

وإذا نظرنا الى تطور الفكر المحاسبي ، نجد ان الاسلوب الذى يتبعه لا يختلف كثيرا من حيث المبدأ عن الاسلوب الذى يهتدى به تطور العلوم الطبيعية بوجه عـــام .

وتوجد في المحاسبة مجموعة من الاسس النظرية تحكم اوجه نشاطاتهـــا المختلفة على نحو يهدف الى خلق مجموعة من الافكار والقواعد المنطقيـــــة المترابطة التي يمكن الاهتداء بها في التطبيق العملي .

ويرى البعض ان المحاسبة لا تنتمي الى مناهج الفكر المنطقية ، استنادا الى ان قواعد المحاسبة ليست وليدة المنطق شأنها في ذلك شأن القانون، ولكنهـــا وليدة الخبرة والتجربة والتطبيق العملي .

غير انه يرد على ذلك بأننا نجد في معظم فروع العلم والمعرفـــــة ان التجربة والتطبيق العملي والخبرة تشكل الاساس الحقيقي الذى يمكن الاستنـــاد عليه في وضع القواعد والمبادئ العامة وتقييمها والتعبير عنها بدلالة بعـــض المعايير Standards .

ونخلص مما سبق الى ان الاساس النظرى للفكر المحاسبي يجب ان يعتمـــد بصفة اساسية على المنطق ، وأن كان التطبيق العملي هو اداة سليمة للحكم علـــى مدى صحة هذا الاساس النظرى .

ثالثا : الهيئات العلمية والعملية للمحاسبة :

تعددت الجمعيات العلمية والعملية التي تضم المحاسبين واساتذة الجامعات ورجال الفكر المحاسبي . وقد لعبت هذه الجمعيات والهيئات دوراكبيرا في تطور الفكر المحاسبي وخاصة في الولايات المتحدة الاميركية وبريطانيا (١).

١. المعهد الاميركي للمحاسبين American Institute of Certified Public Accountants.

يمثل المعهد الاميركي للمحاسبين رأى المحاسبين الذين يزاولون مهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الاميركية بصفة اصلية ، غير انه يضم بجانب ذلك عددا من القائمين بتدريس المحاسبة .

ويتبع هذا المعهد ادارة للبحوث يطلق عليها

Committee on Accounting Procedure

أى لجنة الاجراءات المحاسبية . وقد اصدر هذا المعهد ولجانه عددا من الكتيبات والنشرات والتوصيات .

وقد وجه " المعهد الاميركي للمحاسبين ولجانه " اهتماما خاصا الى حسابات الشركات باعتبارها اداة للتعرف على نتيجة نشاط المشروعات ومركزها المالي والرقابة عليها ، باعتبارها اداة ابتدعها الانسان من اجل صالح المجتمع . ويؤكد المعهد ان مدى نجاح نظام حسابات الشركات يتمثل في النتائج التي يتم استخراجها منها وفائدتها من وجهة نظر المجتمع باعتباره وحدة واحدة ، لا من وجهة نظر أية مجموعة لها صالح خاص .

---

١. راجع في هذا الصدد : May, G.O. "Financial Accounting " (New York THE MCMILIAN COMPANY, 1955).

Hendriksen, E.S. "Accounting Theory " Richard D. Irwin, Inc., Illinois, Third Edition 1977, Chapter 3, PP 75-103.

وذكرت لجان المعهد انه ينبغي وضع نظام حسابات الشركات بحيث يكـــون قابلا للتعديل من وقت لاخر بما يتلاءم مع التغيرات التي قد تحدث بين الحيـــن والحين .

وذكرت الجمعية العلمية للمحاسبة في نشرتها الصادرة في يونيه سنـــة ١٩٤١ ، انها ترى ان القوائم المالية للشركة يجب ان تقوم على مبادىء محاسبية تتميز بالتماثل UNIFORMITY والموضوعيـــة OBJECTIVITY والوضـــوح .

وذكرت الجمعية ان الغرض الاساسي من القوائم المالية الدورية للمشروع هو تقديم البيانات اللازمة لتكوين حكم شخصي مستقـــل .

وأكدت الجمعية في نشرتها هذه انه لتحقيق هذا الغرض فأن الحاجـــة ماسة الى معلومات عن اصل الموارد الاقتصادية للمشروع وأن الامر يتطلب نظريـــة محاسبية موحدة .

وفي سنة ١٩٥٩ شكلت الجمعية لجنة جديدة باسم " لجنة المبادىء المحاسبية" "Accounting Principles Board." ويرمز اليها دائما بحروف A.P.B. وذلـــــك لمعاونة لجنة المبادىء المحاسبية " Committee on Accounting Principles. "

وقد اصدرت A.P.B. مجموعة من النشرات والاراء تتناول تطور المفاهيـــم والمبادىء المحاسبية . وفي خلال اربعة عشر عاما من حياتها اصدرت واحـــد وثلاثين نشرة تتناول توصياتها بشأن البيانات التي يجب ان تفصح عنها القوائـــم المالية ، وصور تلك القوائم وطريقة تبويبها ، كما حاولت تضييق نطاق الخــلاف حول تقويم الاصول والخصوم وتحديد صافي الربح .

٢- الجمعية الاميركية للمحاسبة AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION:

وهي الجمعية التي تضم عددا من اساتذة المحاسبة في الجامعات. وقـــد اصدرت عددا كبيرا من البحوث والنشرات ، ومن اهمها : قائمة بالمبادىء المحاسبية التى تحكم القوائم المالية للشركات

A Tentative Statement of Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements.

وكان من بين ما اصدرته هذه الجمعيــة ايضــا:

"An Introduction to Corporate Accounting Standards by W.A. Paten & A.C. Littleton " ;

وكان من بين اهم ما اصدرته هذه الجمعيــة

A statement of " Basic Accounting Theory "

في سنة ١٩٦٦ ، وذلك بنشرتها التي ظهرت فيما بعد تحت عنــوان :
" A.P.B. Statement "

كما اصدرت هذه الجمعية " عشر دراسات في بحوث المحاسبة " .

"Ten Studies in Accounting Research "

وذلك في خلال السنوات من سنة ١٩٦٩ حتى سنة ١٩٧٥ .

٣. لجنة الاستثمارات والبورصــة :

وقد صدر في الولايات المتحدة قانون الاستثمارات لسنة ١٩٣٣ "Security Act of 1933." وقانون سوق الاوراق الماليــة لسنــة ١٩٣٤ ، "Security Exchange Act of 1934." وقد نص هذان القانونان على بعض السلطــات للرقابة على الشركات الى " لجنة الاوراق المالية واسواقها "
" Security and Exchange Commissions "

وقد حرصت هذه اللجنة على توثيق روابطها بالمعهد الاميركي للمحاسبيــن بقصد التعاون على ارساء المفاهيم المحاسبية . وقد كان لجهود هذه اللجنــة اثرا كبيرا في تطوير اعداد القوائم الماليــة .

٤ : الجمعية الاهلية للسكك الحديدية والمرافق العامة :

" The National Association of Railroad and Utilities Commutioners."

وقد ساهمت هذه الجمعية في تطوير مفاهيم المحاسبة عن طريق بعض اللجان التي تتبعها والتي كان من بين اغراضها خلق مزيد من الرقابة المحاسبية على شركات المرافق العامة.

٥ : الجمعية الاهلية للمحاسبين "National Association of Accountants" N. A.A.

وكان يطلق على هذه الجمعية من قبل ational Association of Cost Accountants وقد بدأت هذه الجمعية في اول الامر بالعناية بالبحوث في مجال التكاليف ومشكلات المحاسبة الادارية والمحاسبة المالية منذ انشائها في سنة ١٩١٩ .

وقد نشرت في خلال السنوات من سنة ١٩٢٠ حتى سنة ١٩٣٩ عددا من البحوث المتصلة بمحاسبة التكاليف والموضوعات الرئيسية التي تهم الادارة .

وبدأت في نشر بحوث جديدة منذ سنة ١٩٣٦ تتناول مشكلات التطبيق العملي التي تصادفها بعض المكاتب من اعضاء الجمعية .

وفي سنة ١٩٧٢ تم تشكيل لجنة باسم
Committee on Accounting for Corporate Social Performance
تتناول المشكلات المحاسبية الداخلية والخارجية ومن اهمها ، وضع قواعد ثابتة وأسس موحدة لقياس محتوى اداء الشركات وعرض البيانات الخاصة بها على الجمهور.

٦ : معهد المديرين الماليين: The Financial Executive Institute (F.E.I)

وقد كان هذا المعهد يعمل من قبل اسم The Controllers Institute of America منذ تأسيسه في سنة ١٩٤١ ، وقد وجه هذا المعهد عناية خاصة الى التقارير المالية ، ومشكلات الاندماج ، والقيمة المحاسبية العادلة ، وأثر الظروف على مبادئ المحاسبة .

٧ : معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلــز

INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES:

وقد اصدر هذا المعهد في خلال السنوات مجموعة من التوصيات تماثــل توصيات المعهد الاميركي للمحاسبين القانونيين . وكان يطلق على هــذه التوصيات Recommendations of Accounting principles تتضمن تطور المبــادئ الاساسية للمحاسبة . وترجع اهمية هذه المبادئ الى انها كانت تتبع بواسطــة الجمعيات المحاسبية في اوستراليا ونيوزيلاندا .

وكان من اهم ما نشرته هذه الجمعية :

أ . توصيتها رقم ١٨ بعنوان " عرض الميزانية وحساب الارباح والخسائــر"
Presentation of Balance Sheets and Profit & Loss Account.

وكانت تعتبر بمثابة شرح لمتطلبات قانون الشركات لسنة ١٩٤٨ فــي بريطانيا .

ب . توصيتها رقم ٢٢ بعنوان " معالجة المخزون السلعي والبضاعة تحــت التشغيل في الحسابات المالية Treatment of Stock in - trade and Work in Progress in Financial Accounts.

وقد تناولت الجمعية في هذه التوصيات مناقشة تفصيلية لاحتساب التكاليــف وتطبيق مبدأ سعر التكلفة او سعر السوق ايهما اقل .

ج . المصطلحات المستخدمة في الحسابات المنشورة لشركات المساهمــة"
Terms used in Published Accounts of Limited Companies.
وقد نشر هذا البحث لاول مرة في سنة ١٩٦٢ .

ومن بين الجمعيات والمعاهد الاخرى المهتمة بشؤون المحاسبة نذكر علــى سبيل المثال لا الحصر

1. The Canadian Institue of Chartered Accountants.
2. The Institute of Chartered Accountants in Australia.

المبحـــث الثانـــي

مجال تطبيق المحاسبـــة (الوحدة المحاسبيـــة)

طبيعة الفروض المحاسبيـة : THE ACCOUNTING ENTITY

يمكن القول بأن الفروض هي قضايا منطقية اساسية خاصة بالبيئـــة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي يجب ان تعمل فيها المحاسبة . ويبـــدو ان اهم هذه المعايير الاساسية هـــي :

١. يجب ان تكون مرتبطة بتطور المنطق المحاسبي ، أي يجب أن تستخدم كأساس للاستنتاج المنطقي لقضايا منطقيـــة جديدة .

٢. أن تقبل كأساس سليم للمناقشة باعتبارها نقطة صحيحة للبدء ، او افتراض سليم مفيد في تطوير المنطـــق المحاسبي .

وبطبيعة الحال ينبغي أن تتناول الفروض والقواعد الخاصة بنظريـــة المحاسبة واهداف المحاسبة والقياس المحاسبي .

والاتفاق على الفروض هو الخطوة الاولى في التطور المنطقي للنظريـــة المحاسبية . ويجب أن يكون اختيار الفروض مرتبطا باهداف المحاسبة ، وقيـــاس العمليات .

تؤثر البيئة المحاسبية تأثيرا مباشرا على اهداف المحاسبة وعلـــى المبادئ والقواعد التي يمكن إستخلاصهـــا .

وتتضمن معظم الفروض والمفاهيم افتراضات بشأن طبيعة الوحدة المحاسبية . ويرجع اهمية معنى هذا المفهوم الى انه يعرف مجال المحاسبة ، ومن ثم يضع نطاقا محددا لاهداف المحاسبة ومجالات تطبيقها ، وما ينبغي ان تتضمنه التقارير المالية بشأنها .

بل أن الفروض الخاصة بطبيعة الوحدة تؤدي الى تحديد نطاق البيانات التي ينبغي ان تضمنها التقارير بكما تعاون على تحديد احسن الوسائل لعرض البيانـــات المحاسبية الخاصة بالوحدة .

أولا : مفهوم الوحـــدة المحاسبيــــة

تقوم النظرية العلمية للوحدة المحاسبية على اساس النظر الـــــى المشروع دون ان يؤخذ في الاعتبار نوع المشروع وطبيعة نشاطه . وبهـذا يمكـــن ان تقوم النظرية على تحديد فروض ومبادىء علمية تسرى على المشروع مهما كـــان نوعه والغرض منه ومهما كانت طبيعته .

وتعددت الاراء التي تناولت مفهوم الوحدة المحاسبية (المشروع) واتجـه كل منها الى النظر الى المشروع من زاوية معينة على النحو الاتي (١)

اولا : المشروع كوحدة قانونيـــة .

ثانيا : المشروع كوحدة محاسبيـــة .

ثالثا : المشروع كوحدة اقتصاديـــة .

ونتناول فيما يلي كل مدخل من هذه المداخـــل .

اولا : المشروع كوحدة قانونية :

يرى البعض النظر الى المشروع باعتباره وحدة قانونية وهم يستندون في هذا المدخل الى السببين الاتيين :

١. يتخذ المشروع عادة شكل منشأة فردية او شركة من شركـــــات الاشخاص ، او شركة من شركات الاموال .

ويظم القانون العلاقة بين المشروع من ناحية والغير من ناحية اخرى ، كما ينظم العلاقة القانونية بين اصحاب المشروع ســـواء في شركات الاشخاص او شركات الاموال .

---

١. دكتور حلمي نمر " نظرية المحاسبة المالية " (القاهرة ـ دار النهضة العربية). صفحة ٢٩ وما بعدها.

٢. يجب على المحاسب مراعاة الاحكام التي تتضمنها القوانين المختلفة ومن هذه القوانين :

أ. القانون المدني الذي يحكم العلاقات المدنية العادية بين الشركة وبين الغير .

ب. القانون التجاري الذي ينظم علاقة الشركاء فيما بينهم وينظم العمليات التجارية .

جـ. قوانين الضرائب التي تتناول تحديد انوعية الضرائب النوعية كوعاء الضريبة على المرتبات والاجور ، ووعاء الضريبة على الارباح المهن الصناعية والتجارية ووعاء الضريبة على دخل رؤوس الاموال المنقولة .

د. قوانين الشركات وتتناول تنظيم :

- المجموعة الدفترية التي تلتزم الشركة بامساكها.
- الحسابات المنشورة ، والبيانات التي يجب ان تتضمنها .
- تعيين مراقب الحسابات وتحديد اختصاصاته وواجباته ومسؤولياته .
- تكوين الاحتياطيات .
- توزيع الارباح .

هـ. قوانين الضمان الاجتماعي ، وتحديد حصة كل من الشركة والعاملين فيها .

٣. وينتقد البعض مفهوم المشروع كوحدة قانونية استنادا الى الحجج التالية :

أ . ان المشروع يقوم اصلا على اساس القيام بنشاط اقتصادي معين . وتعريف المشروع على انه وحدة قانونية يتجاهل الجوانب الاقتصادية لنشاط المشروع .

ب. تتناول القوانين المبادئ العامة في حين تتناول المحاسبة النواحي التطبيقية العلمية لتأصيل هذه المبادئ العامة التي لا يمكن ان تتناولها تلك القوانين .

فعند تحديد وعاء الضريبة على ارباح المهن الصناعية والتجارية نجد المشرع يتناول بصفة عامة الاعباء التي يجوز خصمها والاعباء التي لا يجوز خصمها في اطار من القواعد العامة مع ذكر بعض العناصر على سبيل المثال لا الحصر . ويترك للمحاسب مهمة تطبيق تلك القواعد العامة على ضوء ظروف المشروع من حيث شكله القانوني وطبيعة نشاطه .

جـ . يتأثر المشرع عند وضع القانون بظروف المجتمع الذى يعيش فيه .

ولا يجوز ان تخضع نظرية المحاسبة للقوانين التي تتأثر بظروف المجتمع والتي تتغير من بلد الى آخر وذلك لان اى نظرية ينبغي ان تقوم على مبدأ الشمول والثبات بما يجعلها تلائم جميع الظروف والاحوال .

ثانيا : المشروع كوحدة محاسبيـــة (١)

انتهت اراء المحاسبين الى ان المشروع له شخصيـة معنوية مستقلة عـــن شخصية اصحابه ، وأن وجود مجموعة من الشركاء او المساهمين بقصد تحقيق غـــرض معين يؤدى الى وجود :

- ارادة جماعيـــــة .
- أو مصلحة مشتركـــة .
- أو ملكية مشتركـــة .

وقد ترتب على الاخذ بمفهوم الشخصية المعنوية تحول الى اعتبار ان الادارة هي التي تمثل الشخصية المعنوية اكثر من اصحاب المشروع وذلك استنادا الى الحجج الاتيـــة :

١. أن المشروع يقوم اصلا على مجموع الموارد المالية التي تكـون لازمة لاقامة المشروع سواء كان ذلك عن طريق اصحاب المشروع أم عن طريق المقرضين أيا كان مصدرها ، أى سواء كان عن طريـــق الاموال المملوكة او الاموال المقترضة .

٢. أن اصول الشركة مملوكة لها باعتبارها شخصية معنوية ، ولكـل من اصحاب الاموال المملوكة او الاموال المقترضة حق على تلـــك الاصول .

فاصحاب الحصص في رؤوس الاموال المملوكة لهم الحقوق الاتيـــة :

أ. نصيب في الارباح القابلة للتوزيع اثناء مدة المشروع.

ب. نصيب في صافي اموال التصفية في نهاية مدة المشروع .

اما اصحاب الاموال المقترضة فأن لهم الحقوق الاتية :

أ. حق الحصول على فائدة عن القروض المقدمة للمشروع .

ب. حق استرداد هذه القروض.

---

١. دكتور حلمي نمر : المرجع سابق الاشارة اليه الصفحات ٣٢، ٣٣ ، ٣٤ .

٣. لقد تطورت الفكرة القائلة بأن مجلس الادارة يمثل حملة الاسهم وأنه يتولى ادارة الشركة على ضوء الخطط التي يضعها حملة الاسهم .

وأصبح الرأى السائد هو ان الادارة في حد ذاتها رسالة وأن وظيفتها هي العمل على تحقيق اغراض الشركة ، ومراعاة مصلحتها الخاصة باعتبارها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية المساهمين .

ثالثا : المشروع كوحدة اقتصادية (١)

يعتقد البعض مفهوم الشخصية المعنوية الذى يعطى الى الادارة اهمية . اكثر من تلك التي يوليها الى اصحاب ملكية المشروع .

ويرى اصحاب هذا الرأى ان الادارة مسؤولة عن تحقيق اغراض الشركة على ضوء قانونها الاساسي وقرارات الجمعية العمومية للمساهمين التي من حقها اختيار هؤلاء الاعضاء وتغييرهم وفقا لما يحقق مع مصلحة المساهمين .

ويرى اصحاب هذا المفهوم أن الشركة تتمثل في مجموعة من نواحي النشاط الاقتصادى .

وتضم نواحي النشاط هذه :

- الاموال المملوكة لاصحاب المشروع .
- الاموال التي يقدمها المقرضون .
- الخدمات التي يقدمها العمال .
- جهود الادارة في تحقيق اهداف المشروع بما يحقق معدل للعائد يكون كافيا لارضاء اصحاب الاموال المملوكة .

---

(١) دكتور حلمي نمر : المرجع سابق الاشارة اليه الصفحات من ٤١ الى ٥٢ .

ولهذا يذكر البعض ان المشروع هو وحدة اقتصادية تعمل عن طريق التنسيق بين اوجه النشاط المختلفة للمشروع بغرض انتاج سلعة او تقديم خدمة . ومن ثم فأن المشروع له شخصية مستقلة وكيان مستقل عن اصحابه .

ثانيا : الاثار المترتبة على فرض الوحدة المحاسبية

وهكذا نجد أن رأى المحاسبين قد استقر على وجود كيان للوحدة المحاسبية مستقل عن شخصية اصحابها .

وقد أكدت التشريعات هذا المعنى حينما اقرت باستقلال الذمة المالية للشركة عن الذمة المالية للشركاء في شركات الاشخاص والمساهمين في شركات المساهمة .

وقد ترتب على هذا الفرض النتائج الاتية :

١. فصل نشاط الشركة وعملياتها المالية عن النشاط الشخصي لاصحابها وعملياتهم المالية .

وقد نتج عن ذلك ان المجموعة الدفترية للشركة تقتصر على معالجة عملياتها الخاصة دون عمليات الشركاء او المساهمين.

٢. معالجة العمليات المالية للوحدة المحاسبية من وجهة نظرها بحيث تمثل قائمة الربح نتيجة نشاط الوحدة وما حققته من ارباح او خسائر صافية . واصبحت قائمة المركز تصور حقيقة المركز المالي للوحدة .

٣. تعتبر اصول الوحدة المحاسبية ملكا لها ، لا ملكا لاصحاب المشروع . واصبحت حقوق اصحاب المشروع قاصرة على حقوقهم في ملكية رأس المال المشروع لكل منهم بقدر حصته فيه ، دون ان يكون له نصيب في اصول المشروع الا في نهاية مدته او عند تصفيته .

وبذا اصبحت حقوق اصحاب المشروع اثناء حياته قاصرة على نصيبهم في الارباح القابلة للتوزيع .

وقد اكدت التشريعات الضريبية فكرة استقلال الوحدة المحاسبية (الشخصية المعنوية للمشروع) عن شخصية المساهمين عندما فرضت ضريبة على ارباح المهن الصناعية والتجارية للمشروع وضريبة اخرى على الارباح الموزعة على حملة الاسهم والضريبة على دخل رؤوس الاموال المنقولة .

المبحث الثالث

اهداف المحاسبة

أولا : اهداف المحاسبة THE OBJECTIVES OF ACCOUNTING

أن نقطة البدء لاى مجال للدراسة هو تحديد نطاقها واهدافها .

وفي مجال المحاسبة يمكن اعتبار الاهداف جزءا من الفروض ، أو يمكن اعتبارها بمثابة مجموعة من الافتراضات في مستوى الفروض .

ولا يمكن انكار ان الاتفاق على الاهداف امر ضروري لتحديد الفروض الخاصة بالمحاسبة وتقييم المبادىء والقواعد التي تقوم على تلك الفروض ، حتى يمكن الحكم على مدى وفائها بالاحتياجات اللازمة . وبعبارة اخرى ينبغي استخلاص المبادىء والقواعد استخلاصا منطقيا من الفروض .

وتتعدد اهداف المحاسبة تبعا لتعدد وجهات النظر المختلفة الى المحاسبة ذاتها .

المفهوم الاول : اهداف المحاسبة هي اعداد القوائم المالية التي لها دلالتها :

يمكن النظر الى اهداف المحاسبة على اساس افتراض استخدام محاسبة التكلفة التاريخية المتعارف عليها ، ولهذا فأنه يجب ان ترتبط بها القوائم المالية .

وطبقا لهذا المنطق فأن الهدف الاساسي للقوائم المالية هو حساب صافي الدخل على اساس قاعدتي التحقق REALIZATION والمقابلة MATCHING واعداد قائمة المركز المالي التي تربط بين الفترة الحالية والفترات المستقبلة .

ويترتب على ذلك ضرورة الاهتمام بعملية جمع البيانات وشكل القوائم المالية .

ويؤكد ARTHUR YOUNG & CO (١) هذه الاراء حيث ذكر :

يجب ان يكون الهدف الاساسي للقوائم المالية هو توصيل وابلاغ البيانات المالية التي يمكن الثقة بها او الاعتماد عليها بشأن عمليات المشروع ؛ بما في ذلك :

أ. الاصول ، والخصوم ، وحقوق حملة الاسهم ، ونتيجة هذه العمليات .

ب. بيان الربح او الخسارة (بعد استبعاد التكاليف والمصروفات من الايرادات المقابلة لها) .

المفهوم الثاني : اهداف المحاسبة هي قياس موارد المشروع وحقوقه والتزاماته :

بينما يؤكد البعض وهو بشأن تحديد اهداف المحاسبة على اهمية الحاجة الى قياس الثروة والتغيرات التي تطرأ عليها والتزامات المشروع . ويفترض في هذه الحالة ان القوائم المالية تعد لمجموعات غير معروفة من قرائها والمنتفعين بها :

ولهذا يذكر MOONITZ. (٢) أن وظائف المحاسبة هي :

---

(1) Arthur Young & Co. " THE OBJECTIVES OF FINANCIAL STATEMENTS " May 1972.

(2) MOONITZ ; " IN ACCOUNTING RESEARCH STUDY NO.1 ".

١. قياس الموارد التي يحتفظ بها المشروع .

٢. قياس التزامات المشروع وحقوقه المستحقة على الغير .

٣. قياس التغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والالتزامات والحقوق .

٤. تخصيص هذه التغيرات لكل فترة من الفترات المالية.

٥. التعبير عن تلك العناصر بالنقود باعتبارها اداة للقياس.

ويؤكد هذا التعريف على اهمية قائمة المركز المالي وقائمة الربح كأداة لقياس الثروة والتغيرات التي تطرأ عليها .

وأكدت A.P.B. STATEMENT NO: 4 أن الغرض الرئيسي للقوائم المالية هو تقديم بيانات مالية يمكن الاعتماد عليها والاعتداد بها فيما يتعلق بالموارد الاقتصادية للمشروع والتزاماته .(١)

وصعوبة الاخذ بهذا المفهوم الثاني لاهداف المحاسبة هو ان الفروض والمبادىء والاجراءات التي تطبق على هذه الاهداف يمكن ان تختلف اختلافا كبيرا .

ذلك لان هذه الاهداف غير محددة تحديدا واضحا مما يؤدى الى الخلاف على اختيار المفردات المناسبة التي تتضمنها القوائم المالية والخلاف على قياسها .

1.Accounting Research Study No. 3

المفهوم الثالث : اهداف المحاسبة في توصيل البيانات المالية لاصحاب المطلحة في المشروع .

ويؤكد هذا المفهوم على حاجات هؤلاء الذين يستخدمون القوائم المالية ومن بينهم ، الموظفين ، العملاء ، والعامة من الناس ، وذلك بجانب اصحاب المصالح الرئيسية في المشروع وهم : حملة الاسهم ، المستثمرين الاخرين والدائنين .

ويذكر " تقرير جماعة دراسة اهداف القوائم المالية "
Report of Study Group on the Objectives of Financial Statements .

" أن هدف القوائم المالية هو خدمة هؤلاء الذين يستخدمونها ممن لهم"
" سلطات محدودة للحصول على البيانات اللازمة لهم ، فيعتمدون على "
" القوائم المالية باعتبارها المصدر الرئيسي للبيانات عن النشاط "
" الاقتصادى للمشروع . "

وقد اكدت هذا المفهوم The Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory of the American Accounting Association.
حيث ذكرت :

" أن المحاسبة هي عملية التحقق وقياس وتوصيل البيانات الاقتصادية "
" بما يسمح للمستخدمين بها الحكم على المشروع واتخاذ القرارات . "

ومن بين القرارات التي يمكن اتخاذها على ضوء التقارير المالية :

١. قرارات حملة الاسهم وغيرهم التي تتطلب تقييما عن مدى كفاية الادارة .

٢. القرارات المالية التي تتطلب تقييما لقدرة المشروع على سداد الالتزامات الحالية او المستقبلة في تاريخ استحقاقها .

٣. القرارات الخاصة بعدالة تخصيص موارد المشروع .

ثانيا : تطــور اهداف المحاسبــة :

تطورت اهداف المحاسبة نتيجة تطور الظروف الاقتصادية . واتسع نطاق اهدافهـا من خدمة اصحاب المشروع الى خدمة المسؤولين عن الادارة الى خدمة المجتمع ، وذلـك على النحو الاتي :

١. المحاسبة كأداة لخدمة اصحاب المشروع :

ظهرت في القرن الرابع عشر المشروعات الفردية ، نتيجة المعاملات التجارية واستخدمت النقود كوسيلة لقياس القيمة واداة للمعاملات واثباتها في الدفاتر وتبويبها لتحديد أثر هذه العمليات وقياس نتيجة نشاط المشروع وتحديد المركز المالي في تاريخ معين. وفي هذه المرحلة كانت الوظيفة الرئيسية للمحاسبة هي خدمة اصحـــاب المشروع .

٢. المحاسبة كأداة لمعاونة الادارة :

وفي اواخر القرن الثامن عشر، بظهور الثورة الصناعية ، ظهــرت الشركات المساهمة حيث انفصلت ملكية الاموال عن ادارة المشروع واصبح للمحاسبة بالاضافة الى خدمة اصحاب المشروع وظيفة جديدة هي خدمة الادارة عن طريق مدها بالبيانات اللازمة لمعاونتها في الادارة .

وقد ترتب على ذلك ظهور فروع جديدة للمحاسبة منها : محاسبـــــة التكاليف والمحاسبة الادارية والمحاسبة الحكومية القومية .

٣. المحاسبة كأداة لخدمة المجتمع :

وفي اواخر القرن التاسع عشر اضيف الى وظائف المحاسبة وظيفـــة جديدة حيث اصبحت اداة لتحديد مدى كفاية ادارة المشروع وبيـــان الدور الذى يلعبه في خدمة المجتمع .



الفصـــــــل الثانـــــــي

مبـــادئ المحاسبة المتعــارف عليهـــا

أو المقبولة قبولا عـــامـــــا.

تمهيـــــد :

المبحـــث الاول : محاولة لحصر مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فـــي الفكر المحاسبي في الولايات المتحدة الامريكيـــة .

المبحـــث الثاني : اهـم مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عـــامـــا :

أولا : مبدأ استمرار المشروع .

ثانيا : الثبات في اتباع النسق .

ثالثا : التماثل والقابلية للمقارنة .

رابعا : مبدأ الحيطة والحـــذر .

خامسا : الموضوعيـــــة .

سادسا : مبدأ التكلفـة التاريخيـة .



الفصــــل الثانـــــي

مبـــادىء المحاسبـــة المتعارف عليهـــــــا
أو المقبولــة قبــولا عامـــــــــا

تمهيـــد :

رغم الجهود العلمية المضنية التي بذلتها الجمعيات العلمية والعملية ورجال الفقه المحاسبي لوضع نظرية علمية متكاملة للمحاسبة ، الا ان الرأى يكــاد يكون متفقا على النتيجتين الاتيتين :

الاولـــى : أنه لا يمكن القول بوجود نظرية محاسبية متكاملـــــة حتى الان يتوافر فيها الاركان والشروط التي ينبغـــي توافرها في النظرية العلمية كما هو الحال فـــي نظريات العلوم الرياضية او الطبيعية اوالاجتماعية .

الثانية : غير انه يوجد عدد من المفاهيم والمبادىء والقواعــد والمعايير التي يكاد يكون هناك اتفاق كامل علـــى الجزء الاكبر منها بجانب البعض الاخر الذى ما زال محلا للخلاف في الرأى بين فقهاء المحاسبةوالجمعيـــات العلمية والعملية للمحاسبة .

ويبدو ان بعض هذه المفاهيم والقواعد والمعايير سوف يكون محـــــلا للتعديل والتطوير بسبب تغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونيةوبسبـــب تغير حاجات المجتمع التي تؤثر على المشروع وعلى مجال استخدام المحاسبة ومـــن ثم على مفاهيمها ومبادئهـــا .

وقد استخدم المحاسبون اصطلاحات متعددة في محاولاتهم لوضع النظريـــة المحاسبية ، ومن بين هذه الاصطلاحـــات :

- مبادىء . PRINCIPLES
- معايير . STANDARDS
- مفاهيم . CONCEPTS
- قواعد . RULES

وقد اختلطت هذه المصطلحات ببعضها البعض بحيث اصبح من الصعب لتمييز بينها ، حتى اصبح كل منها يستخدم بديلا للاخر . بل لقد استخدم البعض اصطلاح " فروض" POSTULATES باعتباره مماثلا لكل واحد من تلك المصطلحات .

ونتناول في هذا الفصل خلاصة للفروض والمبادئ التي وضعها المعهد الامريكي للمحاسبين ، كما لخصها PAUL GRADY احد رجال الفقه المحاسبي في الولايات المتحدة الامريكية ، ثم عرضا لاهم مبادىء المحاسبة المتعارف عليها التي تلقى قبولا عاما في الحياة العملية وسوف نستخدم اصطلاح مبادئ PRINCIPLES ونحن بهذا الصدد .

المبحـــــث الاول

محاولـة لحصر مبادئ المحاسبـــة المتعارف

عليها في الفكـر المحاسبي في الولايات المتحدة الامريكيـة

قام بول جرادى PAUL GRADY (١) بمحاولة لحصر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الولايات المتحدة الامريكية . ويعتبر عمله هذا احـــد المشروعات الاساسية لقسم الابحاث للمعهد الامريكي للمحاسبين وجدير بالذكـــر ان اللجنة الاستشارية لهذا المعهد وافقت في شهر اغسطس من عام ١٩٦٤ علـــى الاعتراف باهمية هذا البحث بالنسبة لمهنة المحاسبة .

وفيما يلي تلخيص للمبادئ التي تناولها هذا الحصر :

اولا : الايرادات والنفقات :

١. عدم التعجيل بالايرادات والارباح :

ينبغي عدم التعجيل بالايرادات والارباح ، مع الالتزام بعـــدم المغالاة في تقديرها سواء بالنقص ام بالزيادة ، وتحديد نقطة زمنية فاصلة يبدأ عندها احتساب ايرادات المدة ، ونقطـــة زمنية فاصلة اخرى ينتهي عندها حساب هذه الايرادات .

٢. مقابلة النفقات بالايرادات :

مقابلة تكلفة المبيعات ونفقات المدة الواحدة من ناحيـــة بمبيعاتها وايراداتها من ناحية اخرى ، مع تحديد نقطة فاصلة للمحاسبة من حيث البداية والنهاية عند معالجة كل مـــن المخزون السلعي والمصروفات والنفقات والالتزامات .

---

(١) GRADY, PAUL :

" Inventory of GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES" in the United States of America " (Accounting Review, Jan. 1965 PP. 21-30).

٣- تحميل المدة بما يخصها من اعباء الاستهلاك والنفاد :

ينبغي تحميل المدة الواحدة بما يخصها من عبء استهلاك الاصول الثابتة او استنفاذها (Depletion) ، وتحميلها بما يخصها من النفقات المؤجلة .

٤- تحميل الاصول الثابتة والمخزون السلعي بما يخصها من النفقات :

ينبغي تحميل الاصول الثابتة والمخزون السلعي والصيانة بما يخص كل منها من نفقات ، وذلك عن طريق التخصيص اذا كانت النفقات مباشرة ، وعن طريق التوزيع اذا كانت النفقات غير مباشرة .

٥- عدم استخدام الاحتياطيات او مخصصات الطوارئ لتخفيض الارباح :

ينبغي الامتناع عن استخدام احتياطيات او مخصصات الطوارئ في تخفيض ارباح المدة او تحويلها الى مدة اخرى .

٦- اثبات الارباح غير العادية والتمييز بينها وبين الارباح العادية :

ينبغي الاعتداد بالارباح المتكررة وغير العادية في نفس المدة التي يتحقق فيها مثل هذه الارباح ، مع ضرورة التمييز بين الارباح غير العادية وبين الارباح الناشئة من النشاط العادى عند تصوير قائمة الربح .

٧- تضمين قائمة الربح جميع ارباح وخسائر المدة :

وينبغي ان تتضمن قائمة الربح عن مدة معينة كافة الارباح والخسائر التي تخص المدة ، الا اذا كانت غير متناسبة مع الايرادات والنفقات المرتبطة بمزاولة النشاط العادى .

٨. الافصاح عن اعباء الايجار المرتبطة بعقود طويلة الاجـــل:

ينبغي الافصاح عن اعباء الايجار المرتبطة بالعقود طويلـــة الاجل مع رسملة الاعباء التي تمثل شراء آجلا لاصول ثابتـة .

٩. الافصاح عن اثر التحول في تطبيق المبادئ المحاسبية علـــى نتيجة النشـــاط :

ينبغي الافصاح عن اثر التحول في تطبيق المبادئ المحاسبيـة على نتائج النشاط عند تصوير قائمة الربح الدوريـة .

ثانيا : رأس المال المملوك :

١. ضرورة الافصاح عن حقوق الفئات المختلفة للاسهم :

ينبغي الافصاح عن الحقوق او الامتيازات التي تتمتع بها الفئات المختلفة للاسهم فيما يتعلق بتوزيع الارباح وتصفية المشروع.

٢. عدم المساس بشكل رأس المال الاسمي :

ينبغي عدم المساس بشكل رأس المال الاسمي . ويبنى على ذلـك أن كافة التغيرات ذات الاثر على رأس المال من قبيل الاربـــاح او الخسائر غير العادية يجب ان تحدد بصفة دورية وفي صـــورة مجمعـــة .

٣. عدم استخدام الاحتياطيات الرأسمالية في مقابلة الاعباء الآجلة :

ينبغي الامتناع عن استخدام الاحتياطيات الرأسمالية في مقابلة الاعباء العاجلة او الآجلة التي يفترض ان يتحمل بها حســـاب الارباح والخسائر .

٤. التمييز بين الارباح المحتجزة والارباح الرأسمالية :

يجب التمييز بين الارباح المحتجزة والارباح الرأسمالية وعدم الخلط بينهما عند تصوير القوائم المالية .

٥. الافصاح عن الارباح المحتجزة المجمعة :

ينبغي الافصاح عن الارباح المحتجزة المجمعة اى في صورة متراكمة وذلك على اساس :

- ربح المدة .
- استبعاد ما قد يوزع من هذه الارباح في صورة نقدية او عينية او في صورة عنصر في رأس المال .
- اضافة الارباح او الخسائر التي تقتضي طبيعتها عدم ادراجها ضمن ارباح المدة .

ويفترض في الارباح المحتجزة انها غير معدة للتوزيع الا اذا نصت القوائم المالية على غير ذلك .

٦. جواز استخدام الارباح المحتجزة في زيادة رأس المال :

يجوز استخدام الارباح المحتجزة في زيادة رأس المال بترحيلها كلها او بعضها الى حساب رأس المال المستثمر ، كما يجوز تخفيض رأس المال المستثمر بقيمة الخسائر المجمعة اذا ما قرر اصحاب حق الملكية في المشروع استخدام هذا الاسلوب في زيادة ر أس المال او تخفيضه .

٧. الافصاح عن فروق اعادة التقييم :

ينبغي الافصاح عن الفروق الناشئة التي قد تسفر عنها اعادة التقييم ، مع عدم الاعتماد على مثل هذه الفروق في مقابلة الاعباء الاخرى الا اذا تم ذلك في اطار التعديلات التي تستوجبها عملية اعادة التقييم ذاتها .

٨. الافصاح عن رأس المال المستثمر :

ينبغي الافصاح عن رأس المال المستثمر في كل مدة ، وابراز كل ما قد يطرأ عليه من نقص او زيادة خلال المدة .

ثالثا : الاصول المتداولة :

١. عدم المغالاة في الاصول المتداولة :

ينبغي عدم المغالاة في الاصول المتداولة وعدم اثباتها بما يزيد عن القيمة التي يمكن تحقيقها منها خلال المدة او خلال الدورة المالية لنشاط المشروع على الاكثر .

٢. التمييز بين المفردات النقدية :

ينبغي التمييز بين المفردات النقدية ذات الطبيعة الحرة وبين ما هو مجمد منها .

٣. تخفيض الذمم بمخصص الديون المشكوك فيها :

ينبغي تخفيض الذمم بمخصصات الديون المشكوك في تحصيلها والدفقات التي يستوجبها التحصيل .

٤. ابراز الديون المستحقة على العاملين :

ينبغي ابراز الديون المستحقة على العاملين بالمشروع .

٥. تقييم المخزون بسعر التكلفة او السوق ايهما اقل :

ينبغي تقييم المخزون السلعي بسعر السوق او التكلفة ايهما اقل ، مع مراعاة ان سعر التكلفة يتمثل في النفقات المباشرة والنفقات الصناعية غير المباشرة ، وذلك كله مع وجوب توضيح الطريقة التي اتبعت في التقييم (FIFO أو LIFO او متوسط سعر الشراء) ، وعلى ان تتحمل كل مدة بنصيب عادل من النفقات المؤجلة .

رابعا : الاصول الثابتة :

١. اثبات الاصول الثابتة بالتكلفة :

ينبغي اثبات الاصول الثابتة بما يعادل تكلفة شراء هذه الاصول او انشائها من واقع الحسابات التاريخية الا اذا اصبحت الارقام التاريخية غير ذات دلالة .

٢. اظهار تكلفة الاراضي منفصلة عن المباني :

يجب اظهار تكلفة الاراضي بحيث تظهر منفصلة عن تكلفة المباني.

٣. احتساب تكلفة المباني :

يراعى في احتساب تكلفة المباني انها تتمثل في النفقات المباشرة وفي النفقات الاضافية الاخرى التي استوجبها عملية الاقتناء كالنفقات الهندسية ، والادارية ، ونفقات الصيانة ، والفوائد ، والضرائب .

٤. الاصل الثابت هو الاصل الذى لا تقل حياته الانتاجية عن سنة :

يراعى ان الاصل لا يعتبر ثابتا الا اذا كانت حياته الانتاجية في المشروع لا تقل عن سنة واحدة ، وأن كانت هذه الحياة تزيد كثيرا عن السنة في اغلب الاحوال .

٥. عند استبعاد الاصل الثابت يستبعد مجمع مخصص استهلاكه .

اذا لم يعد الاصل الثابت مستخدما في الانتاج، فأنه يجب استبعاده من الاصول وكذا مجمع مخصص استهلاكه .

٦. تحميل نتيجة نشاط المشروع بمخصص استهلاك الاصول القابلة للاستهلاك:

ينبغي تحميل نتيجة نشاط المشروع بتكلفة الاصول القابلة للاستهلاك خلال حياتها الانتاجية ، وذلك بتكوين المخصصات الكافية لهذا الغرض.

٧. اظهار اجمالي الاصول الثابتة ناقصا مجمع مخصص الاستهلاك:

ينبغي اثبات المخصصات المجمعة في صورة استبعادات من الاصول الثابتة عند تصوير قائمة المركز المالي .

٨. الافصاح عن حقوق الغير المستحقة على الاصول الثابتة للمشروع :

ينبغي الالتزام بالافصاح عن الحقوق التي رتبها المشروع للغير على الاصول الثابتة للمشروع .

خامسا : الاستثمارات طويلة الاجل :

١. اثبات الاستثمارات طويلة الاجل بتكلفتها مع بيان قيمتها السوقية :

ينبغي الالتزام باثبات الاستثمارات طويلة الاجل بما يعادل تكلفتها مع بيان قيمتها السوقية كلما امكن ذلك .

٢. فصل الاستثمارات في الشركات التابعة :

ينبغي فصل الاستثمارات في الشركات التابعة للمشروع عن بقية الاستثمارات .

سادسا : بالنسبة للاصول المعنوية :

١. اثبات الاصول المعنوية مستقلة ، وتوزيع استهلاكها :

ينبغي اثبات تكلفة الاصول المعنوية غير الملموسة على حدة مع مراعاة توزيع استهلاكها على الحياة الانتاجية المقدرة لها والافصاح عن الطريقة المستخدمة في الاستهلاك . .

سابعا : الخصوم :

١. اثبات جميع التزامات المشروع :

ينبغي اثبات جميع الالتزامات المعروفة للمشروع .

٢. الافصاح عن طبيعة بعض الالتزامات التي يتعذر تحديد قيمتها :

اذا كان من المتعذر تحديد قيمة بعض الالتزامات فأنه ينبغي الافصاح عن طبيعة مفرداتها ، اما في طلب الخصوم ذاتها ، واما في مذكرات ايضاحية ملحقة بالميزانية .

٣. ادراج الخصوم المتداولة :

ينبغي ان يدرج ضمن الخصوم المتداولة الالتزامات التي سيتم الوفاء بها قبل نهاية السنة المالية او الدورة .

٤. اظهار اوراق الدفع في مفردة مستقلـة :

يجب اظهار اوراق الدفع المستحقة للبنوك او غيرها في مفـردة قائمة بذاتها .

٥. الافصاح عن الالتزامات العارضـة :

ينبغي الافصاح عن الالتزامات العارضة ذات الاهميـة .

٦. اظهار الارباح المؤجلـة :

ينبغي الالتزام باظهار الارباح المؤجلة وتبويبها مع الافصـاح عنها وتعزيزها بالشرح والايضاح .

ثامنا: القوائم الماليـة :

١. اعداد قوائم مالية مجمعة للشركة القابضة مع شركاتها التابعة.

ينبغي اعداد قوائم مالية مجمعـة Consolidated Financial Statements في حالة ما اذا كانت الشركة تسيطر على شركة تابعة اواكثر.

٢. ترجمة حسابات الاقسام والفروع الى الدولار:

ينبغي ترجمة حسابات الاقسام والفروع التي تعمل بالخارج الى دولارات وذلك باستخدام سعر الصرف المناسب .

٣. التزام الوحدة الاقتصادية الجديدة بقواعد المحاسبة التيكانت تتبعها الوحدات المندمجة :

عند اندماج وحدتين اقتصاديتين مستقلتين او اكثر فأنـه ينبغي ان تلتزم الوحدة الاقتصادية الجديدة بالقواعد والطرق المحاسبية التي كانت تتبعها الوحدات المندمجة .

المبحـــث الثانـــــــي

اهـــم مبادئ المحاسبة المقبولـة قبولا عامـــــــا

نتناول فيما يلي اهم المبادىء العامة للمحاسبة التي تلقى قبـــــولا عاما في الحياة العملية لدى المحاسبين وهي : (١)

أولا : مبـدأ استمرار المشـــروع .

ثانيــا : الثبات في اتباع النســـق .

ثالثـا : التماثل والقابلية للمقارنـة .

رابعـا : مبدأ الحيطة والحذر .

خامسـا : الموضوعيـــــة .

سادسا : مبدأ التكلفة التاريخية .

وسوف نتناول فيما بعد بعض مبادىء المحاسبة المقبولة قبولا عامـــــا الخاصة بقائمة الربح باعتبارها مبادئ محاسبية متعارف عليها ولكنهــــــــا أكثر ما تكون ارتباطا بهــــا ، وكذا المبادئ المحاسبية المرتبطة بقائمة المركز المالي.

---

(١) المرجع سابق الاشارة اليه صفحـــة ١١٦ وما بعدها. HENDRIKSEN

(٢) دكتور عمر حسنين : " تطور الفكر المحاسبي " (دار الجامعات المصريـــــة ، اسكندرية) ١٩٧٦ الصفحات من ٩١ الى ٩٣ .

(٣) دكتور حلمي نمر ، المرجع سابق الاشارة اليه الصفحات ٢٤٥ وما بعدها .

أولا : مبدأ استمرار المشروع : CONTINUITY (١)

تقوم فكرة رجال المحاسبة دائما على ان المنشأة اوالمشروع ، انما يدشأ بقصد الاستمرار والبقاء على الاقل خلال فترة طويلة من الزمن، واذا لم يكن هناك من العوامل ما يضع نهاية طبيعية لاستمرار العمليات يفترض ان للمنشأة حياة طويلة غير محددة .

ويبدو هذا المبدأ واضحا في شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة التي هي مظهر من مظاهر النشاط الاقتصادي الحديث، ولهذا تعتبر اسهم هذه الشركات نوعا من الاستثمارات التي يقبل عليها المستثمرون للحصول على دخل معين يتمثل في الارباح التي توزعها هذه الشركات على حملة الاسهم.

كما يبدو مبدأ استمرار المنشأة في صورة واضحة بالنسبة لشركات المنافع العامة التي تقوم بانتاج انواع معينة من السلع والخدمات الضرورية للمستهلكين، كشركات المياه وشركات الانارة وشركات الترام والنقل . ولهذا نجد ان عقود الامتياز التي تبرم بين هذه الشركات وبين السلطات المانحة لها تنص على جعل مدة الامتياز تمتد الى آجال طويلة تصل الى المائة عام .

ولهذا تقوم فكرة المحاسب على ان المنشأة تواصل اعمالها خلال عدد معين من السنوات ، مما يتطلب استخدام اصول المشروع في الاغراض التي اشتريت من اجلها . ويحقق هذا الفرض مع ظروف الحياة الاقتصادية الحديثة حيث تستمر معظم المشروعات الاقتصادية في نشاطها العادي خلال فترة طويلة من الزمن، وتستعمل اصولها في الاغراض التي اشتريت من اجلها.

وتعد الميزانية في لحظة معينة او في نهاية مدة معينة لتصوير المركز المالي الحقيقي لمنشأة تواصل نشاطها وتستمر في اعمالها تحقيقا للاغراض التي من اجلها انشئت . ولهذا فهي تعد على اساس فكرة الاستمرار في العمل والانتاج .

---

(١) دكتور خيرت ضيف : " تحديد الربح في فترات التضخم والانكماش" الصفحات ١٤ ، ١٥٤ ، ١٦٠ .

وقد ترتب على هذه الفكرة عدم محاولة تقويم جميع اصول الشركة وخصومها في نهاية كل مدة محاسبية ، ذلك لان هذا المبدأ يفترض ان اصحاب المنشأة لا يتوقفون عن الاستمرار في مباشرة نشاطهم ، ولهذا لا تكون هناك ضرورة لاعادة تقويم المنشأة تقويما كاملا .

فالاصل ان نشاط المنشأة او الشركة امر متصل مستمر ، غير ان الاعتبارات الادارية وفرض الضرائب وظهور شركات المساهمة ذات المسؤولية المحدودة ، وغير ذلك من الاسباب التي تدعو الى الاخذ بمبدأ " سنوية الحساب " ، جعلت من الضروري تحديد الربح في نهاية كل مدة من السنوات المتتابعة من حياة المشروع بدلا من قياسه في ضوء العمليات المنجزة كما كان الامر في الماضي .

ولهذا ذكر البعض ان المشروعات ليست الا نبعا متدفقا من النشاط الذي تأثر بما حدث في الماضي ، ويؤثر بدوره على ما سيحدث في المستقبل ، غير أن المقتضيات الادارية تضطر هذه المشروعات الى تجزئة هذا النبع المتدفق الى فراتح سنوية تظهر في شكل القوائم المالية . ولهذا ينبغي ألا يغيب عن اذهاننا ان القوائم المالية السنوية لا تعدو ان تكون قوائم احتياطية حتى في ظل احسن الظروف ، كما ان البيانات التي تتضمنها تصبح في حاجة الى تعديل عندما تتغير الظروف في المستقبل .

وهكذا نجد ان نتيجة النشاط الحقيقية للمشروع لا تظهر الا في نهاية حياته الانتاجية نتيجة بيعه او تصفيته .

ولكن مقتضيات الحياة العملية تتطلب ان يقوم المحاسبون بمحاولة لاعداد قوائم مالية دورية في نهاية كل مدة مالية جرت العادة على اعتبارها اثني عشر شهرا .

وقد ترتب على تقسيم حياة المشروع الى عدد من السنوات المالية ضرورة مراعاة عدد من المبادئ وهي :

١. مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات :

وقد تطلب ذلك فصل ايرادات كل سنة عن ايرادات السنة السابقة لها والتالية عليها ، وكذلك الحال بالنسبة للمصروفات وذلك أخذا بمبدأ سنوية الحساب ،أى مقابلة الايرادات التي تخص سنة معينة بالمصروفات اللازمة للحصول على الايرادات مما يتطلب اجراء التسويات الجردية سنويا .

٢. الاخذ بمبدأ الحيطة والحذر عند اعداد التقارير الدورية للمشروع .

٣. استهلاك الاصول الثابتة :

أى توزيع تكلفة الاصول الثابتة على سنوات حياتها الانتاجية ، وتخصيص نصيب كل سنة منها بصفة دورية .

٤. تكوين مخصصات لمقابلة الخسائر الفعلية والمحتملة وكذا الالتزامات المتوقعة .

وتتضمن هذه الاجراءات درجة من التقريب لانها تقوم على التقدير الشخصي ، لهذا نجد ان قوائم الربح وقوائم المركز المالي تتضمن درجة من التقريب .

وهكذا نجد ان مبدأ الاستمرار يفترض الربط بين الماضي والمستقبل رغم انه ليس من الضروري ان يكون المستقبل صورة طبق الاصل من الماضي .

ثانيا : الثبات في اتباع النسق : CONSISTENCY

أن مفهوم الثبات في اتباع النسق الواحد كان من بين المفاهيم الاساسية في المحاسبة وكان يقصد به :

١. استخدام نفس اجراءات المحاسبة بواسطة المشروع الواحد ، أو الوحدة المحاسبية من سنة الى اخرى .

٢. واستخدام نفس المفاهيم وطرق القياس والاجراءات بالنسبة لكل عنصر من العناصر في القوائم المالية للمشروع .

وسوف نستخدم تعبير الثبات في اتباع النسق بالنسبة لهذين الغرضين.

والمقصود بالثبات في استخدام المبادئ والاجراءات المحاسبية تحديد اطار واضح ثابت لمن يستخدم البيانات المحاسبية . والعمل بغير ذلك يؤدى الى صعوبة فهم القوائم المالية وصعوبة مقارنتها نتيجة اختلاف طرق القياس ، والتبويب والعرض .

وعند استخدام اجراءات مختلفة للقياس يصبح من الصعب التنبؤ بالاتجاهات الخاصة بنشاط المشروع من فترة الى اخرى ، كما هو الحال بالنسبة لصعوبة التنبؤ بالتغيرات الخاصة بالظروف الخارجية او نشاط المنافسين .(١)

وعند استخدام طرق مختلفة من فترة لاخرى فأن من يستخدم البيانات المحاسبية ، سيجد صعوبة في الفصل بين تغير البيانات نتيجة لتعديل الاجراءات أو تغيرها بسبب العوامل الاقتصادية الداخلية والخارجية .

فلو ان الاصول قومت بالتكلفة في بعض الفترات وبالتكلفة الاستبدالية في البعض الاخر فأن هذه التعديلات من فترة لاخرى تؤدى الى تشوية النتائج بسبب تغير اسعار الاصول بجانب المستوى العام للاسعار .

وعند ادخال اية تعديلات ، فأن الاخذ بمبدأ الافصاح يتطلب ذكر اثر تلك التعديلات بوضوح ، حتى يستطيع من يستخدم القوائم المالية ان يأخذ في اعتباره هذا التعديل في دراسته لتلك القوائم ، وتحليله لها ، واتخاذ القرارات .

ونذكر فيما يلي امثلة من صور عدم الثبات في القوائم المالية :

١. عرض الالات والمهمات بالتكلفة ، وادراج استهلاكها على اساس التكلفة الاستبدالية .

٢. عرض المخزون باتباع مبدأ FIFO بالنسبة لبعض عناصر المخزون ومبدأ LIFO بالنسبة لبعض العناصر الاخرى .

٣. وقد جاء في (A.P.B. OPINION NO: 20)
أن التغير المحاسبي يتضمن التغير في احد مبادئ المحاسبة او في التقدير المحاسبي او في تقرير الوحدة المحاسبية وذكر بجانب ذلك انه عند استخدام مبدأ محاسبي ذات مرة فأنه ينبغي عدم تعديله الا اذا كان هناك ما يبرر تفضيل استخدام مبدأ جديد .

---

(1) HENDRIKSEN, E.S. "ACCOUNTING THEORY", (Illinois: R.D.IRWIN, INC. 1977). صفحتي ١٢٢ ، ١٢٣

٤ـ ويجب الافصاح عن التعديل الذى طرأ على القوائم المالية في الفترة التي تم فيها هذا التعديل .

ثالثا : التماثل والقابلية للمقارنة **UNIFORMITY & COMPARABILITY**

التماثل: **UNIFORMITY**

أن التماثل بين المشروعات المختلفة في تقاريرها المالية يعتبر هدفا مرغوبا في حد ذاته . ذلك لان هدف التماثل يتضمن توحيد عرض القوائم المالية بواسطة المشروعات المختلفة بما يتضمن اتباع :(١)

١ـ نفس الاجراءات المحاسبية .

٢ـ نفس مفاهيم القياس .

٣ـ نفس التبويب .

٤ـ نفس طرق الافصاح او العرض .

٥ـ نفس الصور الاساسية للقوائم المالية .

اما هدف القابلية للمقارنة فيمكن تعريفه بأنه :

" تماثل الخصائص التي تجعل المقارنة امرا ممكن التحقق ، بما يسهل الدراسة والتحليل والتنبؤ واتخاذ القرارات بواسطة الدائنين والمستثمرين وغيرهم . "

ويعتبر التماثل هو احد الاسس اللازمة للنظرية المحاسبية. على انه قد يكون هناك ما يبرر الخروج عن التماثل عند اختيار ما هو افضل شرط الافصاح عن هذا التعديل في سنة التعديل .

ويستند النقد الموجه الى مبدأ " التماثل " الى الحجج الاتية :

---

(١) المرجع سابق الاشارة اليه HENDRIKSEN صفحة ١٢٣ ، ١٢٤ .

١- انه قد يقضي على الحقوق الاساسية للادارة وحريتها .

٢- انه قد يجعل المحاسبة مجموعة متزمتة من القواعد والاجراءات مما قد يجعل القوائم المالية اقل قابلية للمقارنة .

٣- انه قد يقف عقبة في التطور، ويحول دون ادخال التعديلات المرغوب فيها .

ونورد فيما يلي الحجج المؤيدة لمبدأ " التماثل " والانتقادات الموجهة للخروج عليه :

١- أن التنوع الكبير في التطبيق العملي يجعل المقارنة بين المشروعات المختلفة امرا صعبا او مستحيلا .

٢- أن حرية الادارة في اختيار طرق خاصة بها ، قد يتيح فرصة الانحياز في عرض البيانات بما يتعارض مع امانة او سلامة القوائم المالية .

٣- أن الخروج على مبدأ " التماثل" قد يدعو المصالح الحكومية الى التدخل لفرض هذا التماثل .

وعند تحديد مقدار التماثل المرغوب فيه فأنه ينبغي ان يؤخذ في الاعتبار الحاجات الاساسية للمستفيدين الذين يستخدمون تلك القوائم المالية .

رابعا : مبدأ الحيطة والحذر : CONSERVATISM (١)

أدى عدم التأكد إلى ظهور المفهوم المحاسبي الخاص بالحيطة والحذر .

---

١) المرجع سابق الاشارة اليه HENDRIKSEN صفحة ١٣٢
دكتور خيرت ضيف " تحديد الربح في فترات التضخم والانكماش " صفحة ١٨ ، ١٩ .
دكتور حلمي نمر " نظرية المحاسبة العلمية " ، صفحة ٢٥٢ ، ٢٥٣ ، ٢٥٤ .

ويقصد بالحيطة والحذر بصفة عامة :

١. أنه يجب على المحاسبين أن يعطوا اقل القيم بالنسبة للاصول والايرادات وأن يعطوا أكبرها بالنسبة للخصوم والمصروفات .

ويؤدى هذا الاتجاه الى تقييم صافي الاصول بتكلفتها الاصلية اذا كانت تقل عن اسعارها السائدة حاليا .

٢. انه ينبغي التعجيل بأخذ المصروفات في الاعتبار بدلا من تأجيل ذلك ، بينما ينبغي تأجيل اخذ الايرادات في الاعتبار بدلا من التعجيل بذلك .

ويؤدى هذا الاتجاه الى احتساب الدخل باقل القيم البديلة .

ويمكن القول بصفة عامة أن مبدأ الحيطة والحذر يفترض روح التشاؤم اكثر من التفاؤل في اعداد التقارير المالية .

<u>الحجج المؤيدة للاخذ بمبدأ الحيطة والحذر :</u>

ونذكر فيما يلي بعض الحجج التي تستخدم في تأييد مبدأ الحيطة والحذر :

١. ينبغي الميل الى التشاؤم بما يعوض تفاؤل المديرين واصحاب المشروعات .

٢. أن الاثار المترتبة على المبالغة في اظهار الربح وفي التقييم أكبر خطرا على المشروع واصحابه من الاثار المترتبة على اظهار هذه البيانات باقل من قيمتها الحقيقية ، ذلك لان الاثار المترتبة على الخسائر والافلاس أكثر خطرا من الاثار المترتبة على الربح والمكاسب .

٣. افتراض ان المحاسب تتوافر لديه بيانات اكثر من تلك البيانات التي يمكن توصيلها الى المستثمرين والدائنين، وأن المحاسب يجد نفسه ازاء نوعين من المخاطر :

الخطر الاول :

هو أن ما تضمنته التقارير قد يصبح غير واقعي وغير صحيح .

الخطر الثاني :

هو أن ما لم يسجل بالقوائم المالية قد يتحول الى حقيقة واقعة .

ولا ينبغي ان يتعارض مفهوم الحيطة مع الحاجة الى الافصاح عن جميع البيانات كما يتعارض مع " مبدأ الثبات في اتباع النسق الواحد" بما يجعل البيانات المالية غير قابلة للمقارنة .

خامسا : الموضوعية : OBJECTIVITY(1)

حتى يمكن ان تصبح المقاييس المحاسبية اداة يمكن الاعتماد عليها الى اقصى حد في عرض البيانات التي تتضمنها القوائم المالية والتي تتخذ اساسا للدراسة والتحليل بالتنبؤ واتخاذ القرارات بواسطة المستثمرين وغيرهم من المستفيدين بالقوائم المالية ، فأنه يجب على المحاسبين أن يحددوا موضوع القياس ثم يقوموا باختيار اجراءات للقياس تصف هذا العنصر وصفا دقيقا .

وقد اختلف المحاسبون حول المقصود بالموضوعية . وفيما يلي بعض التعريفات للموضوعية :

(1) HENDRIKSEN " : ACCOUNTING THEORY " Pages 128.129.

١- هي المقاييس غير الشخصية ، اى التي لا تتأثر بالاعتبارات والاراء الشخصية .

ويقصد بهذا التعريف ان القياس له وجود مستقل عن الشخص الذى يقوم بعملية القياس وبعبارة اخرى يفترض عدم وجود العنصر الشخصي والتحيز الشخصي .

ولهذا فالقول بأن " الايراد يتحقق عند البيع " ، يعتبر قاعدة موضوعية ذلك لانه يمكن قياس الايراد في هذه الحالة نتيجة عملية خارجية لا دخل للتقدير الشخصي فيها .

٢- أو هي المقاييس التي تعتمد على ادلة يمكن التحقق منها :

وفي هذا التعريف يؤكد الفكر المحاسبي على الادلة التي تتخذ اساسا للقياس أكثر من القياس نفسه .

فالادلة تقدم الوسائل التي يمكن استخدامها للتحقق من القياس . ومن الامثلة على ذلك :

أ. أن الايراد يتحقق باستخدام دليل " البيع " كوسيلة للتحقق من القياس .

ب- قبول التكاليف كدليل موضوعي على قيمة الاصل .

٣- او هي المقاييس التي اقرها خبراء مؤهلون :

وفي هذه الحالة تكون هذه المقاييس قد وضعت بمعرفة اخصائيين محايدين .

٤. أو هي المقاييس التي يؤدى استخدامها الى نتائج واحدة قابلة للمقارنة :

فأتباع مبدأ " سعر التكلفة او سعر السوق ايهما اقل " معيار ثابت واضح يؤدى الى نتيجة معينة تكون قابلة للمقارنة بالنسبة للمشروع الواحد خلال السنوات المتتالية او بالنسبة للمشروعات عند مقارنة البيانات فيما بعد .

ولهذا يعتمد المحاسبون على المستندات التي تكون من صنع الغير في تسجيل العمليات والبيانات المحاسبية كفواتير الشراء ، والايصالات .

غير ان قياس بعض العمليات يتطلب الاعتماد على التقدير الشخصي ومثال ذلك :

١. تحديد عبء الاستهلاك على اساس تقدير عدد سنوات الحياة الانتاجية للاصل الثابت ، وهذا الموضوع يعتمد على التقدير الشخصي. كما ان هناك عددا من الطرق المتبعة لاحتساب قسط الاستهلاك. وكل طريقة من هذه الطرق تؤدى الى احتساب قسط الاستهلاك بمبلغ يختلف من سنة الى أخرى.
فطريقة القسط الثابت : تؤدى الى توزيع تكلفة الاصل توزيعا متساويا .

وطريقة القسط المتناقص : تجعل قسط الاستهلاك كبيرا في السنة الاولى ، ثم يتناقص تدريجيا سنة بعد اخرى .

٢. تحديد تكلفة المخزون السلعي حيث تتعدد الطرق المستخدمة في هذا التحديد ومنها طريقة FIFO وطريقة LIFO وتختلف تكلفة المبيعات وكذا المخزون السلعي في آخر العام عند اتباع كل من هاتين الطريقتين .

٣. تحديد قيمة المخصصات اللازمة لمقابلة الخسائر والالتزامات المحتملة .

فى تقوم بطبيعتها على اساس التنبؤ والتقدير الشخصي .

سادسا : مبدأ التكلفة التاريخية :

القصد من تحديد القيمة ، هو الوقوف على القيمة الاقتصادية الصحيحة التي يتم التعبير عنها في النهاية بوحدة النقد السائدة في المعاملات بين الناس.

والمقصود بالقيمة الاقتصادية هنا هو القيمة الاستبدالية . والقيمة الاستبدالية لاصل من الاصول بالنسبة لمشروع ما ، هي القيمة الحالية التي يمكن تحقيقها . وتختلف هذه القيمة باختلاف الظروف والاحوال .

فبعض الاصول تشترى بقصد استخدامها في الانتاج او استهلاكها في الاعمال المختلفة بالمنشأة ، والبعض الاخر يشترى بقصد البيع . وفي جميع هذه الحالات تكون القيمة المثالية بالنسبة لمشروع ما ، هي القيمة الاستبدالية لكفايته الانتاجية . وهذه الكفاية تتحقق عن طريق الخدمات التي يقدمها الاصل تدريجيا الى المشروع ، أو عن طريق البيع .

وكل اصل يحتوى على قدر معين من القيمة الاستبدالية للكفاية الانتاجية التي تؤول الى المشروع في شكل من الاشكال المختلفة . ولهذا فالقيمة الحقيقية لاصل من الاصول هي مجموع قيمة الخدمات التي يؤديها اذا استعمل في غرض من اغراض المنشأة .(١).

وعند شراء اصل من الاصول يكون عبء تقدير القيمة سهلا في هذه الحالة عن طريق السعر او التكاليف التي انفقت عند الشراء .

اما اذا كان الاصل سيستهلك تدريجيا ، او سيستعمل خلال فترة من الزمن فأن مشكلة التقويم تكون اصعب حلا في مثل هذه الحالة ، ذلك لانها لا تتطلب فقط تقدير قيمة الاصل ، ولكنها تتطلب ايضا تحديد الفترات التي سينتفع خلالها بخدمات هذا الاصل ، ونصيب كل فترة من تلك القيمة .

ويميل المحاسبون عند تحديد القيمة الى الاعتماد على الحوادث الماضية أكثر من الاعتماد على الحوادث المستقبلة ، ذلك لانهم يرون ان اعتمادهم على ما تم فعلا في الماضي اوفق لهم من الاعتماد على تنبؤات مستقبلة قد يصيبها التوفيق تارة ويخطئها تارة اخرى.

(١) Rorem & Kerrigan," ACCOUNTING METHOD ", (New York & London ; McGraw- Hill Book Company ,Inc,1942) صفحة ٣٤٥

ولهذا كان طبيعيا ان نرى المحاسبين يوجهون عنايتهم الى المصروفات التي انفقت فعلا في سبيل الحصول على اصل من الاصول ، أكثر مما يوجهونها الى قيمتها الحالية .

فهم يرون ان تكاليف الاصل تصلح اساسا لتحديد قيمته عند اثباته بالدفاتر . فعند شراء أصل من الاصول يتجاهل المحاسبون جميع الاعتبارات الخاصة بسعر البيع او سعر السوق او القيمة الانتاجية او قيمة الفرصة ... الخ ، ولا يعتدون الا بالثمن المدفوع فعلا في سبيل الحصول على هذا الاصل (١).

فاذا بدا لهم ان الثمن المدفوع كبير بالنسبة للقدرة الانتاجية للاصل فهم يفترضون في هذه الحالة ان الثمن المدفوع كان عادلا وقت الشراء لاعتبارات ادخلها المشترى في حسابه .

واذا تبين لهم ان تكلفة الاصل ضئيلة بالنسبة لقدرته الانتاجية فأنهم يرون ان الحيطة والحذر تتطلب الابقاء على تكلفة الاصل .

على ان ثمن التكلفة يثبت بالحسابات بصفة مؤقتة . ولكن قيمة الاصل لا تظل ثابتة بل تكون في تغير مستمر في معظم الاحيان . ويقضي مبدأ التكلفة التاريخية بتجاهل ما يطرأ من تغير على قيمة الاصول والخصوم المختلفة .

هذه هي اهم المبادئ المحاسبية التي تلقى قبولا عاما . وسوف نتناول فيما بعد اهم المبادئ المحاسبية التي ترتبط ارتباطا مباشرا بقائمة الربح ، وكذا المبادئ المحاسبية المرتبطة بقائمة المركز المالي .

---

(١) المرجع سابق الاشارة اليه .

الفصــــل الثالــــث

الربـــــــــح

المبحث الأول : مفاهيم الربح .

أولا : مفاهيـــم الربح .

ثانيا : نواحي الاتفاق والخلاف بين الربح الاقتصادى والربح المحاسبي.

المبحث الثاني : نظريات تحديد الربح.

أولا : نظرية المحافظة على القدرة على تحقيق الربح النقدى .

ثانيا : نظرية استرداد الاستثمارات النقدية .

ثالثا : نظرية المحافظة على القدرة على تحقيق الربح الحقيقي .

رابعا : نظرية استرداد الاستثمارات الحقيقية .

المبحث الثالث: صـــور عرض قائمة الربح :

أولا : التمييز بين الايرادات والمصروفات العادية وغير العادية للمشـــــروع .

ثانيا : المكاسب والخسائر الرأسماليـــة .

ثالثا : الصور المختلفة لقائمة الربح .

رابعا : قائمة التوزيع او قائمة الفائـــض .

— المبادىء المحاسبية المرتبطة بقياس الربح .

الفصل الثالث

الربح

المبحث الاول

مفاهيم الربح

أولا : مفاهيم الربح :

كان الربح دائما محل عناية رجال الاقتصاد. ولهذا نجدهم يحاولون تعريفه وتحديد معناه . (١)

ففي سنة ١٧٧٦ تناول آدم سميث اجمالي الايراد ، وذكر ان الناتج الكلي السنوى للارض والعمل واجمالي الايراد هو ما يبقى حرا.. بعد خصم المصروفات اللازمة للمحافظة على رأس المال الثابت اولا ، ورأس المال المتداول ثانيا . وفي رأيه ان صافي الربح بالنسبة للافراد هو ما يكون في وسعهم ان يقوموا باستهلاكه فورا دون مساس برأس المال .

وفي سنة ١٩٤٦ تناول R. Hicks الربح ، فذكر ان الغرض من حساب الربح في الحياة العملية هو ان يعطى الى الناس بيانا عن المبلغ الذى يمكنهم ان يستهلكوه دون افقار لهم. وعند اتباع هذا الرأى يبدو انه يمكن تعريف ربح الفرد بأنه الحد الاقصى للقيمة التي يستطيع ان يستهلكها خلال اسبوع ، وأن يكون بعد ذلك في نهاية الاسبوع بالحالة التي كان عليها في اول الاسبوع .

ويبدو ان رجال الاقتصاد يميلون الى الاخذ بهذا التعريف الذى يتضمن فكرة آدم سميث التي نادى بها في سنة ١٧٧٦.

وقد ترتب على هذا كله ان رجل الاقتصاد يحدد صافي الربح باعتبار ان المبلغ الذى يمكن التصرف فيه بتوزيعه على حملة الاسهم او اصحاب المنشأة دون انقاص قدرتهم على تحقيق الربح الحقيقي .

---

(١) دكتور خيرت ضيف : " تحديد الربح في فترات التضخم والانكماش" ، دار الجامعات المصرية ، اسكندرية ، ١٩٥٨ صفحة ١٦٧ .

وهو لهذا يرى ان تحديد الربح يتطلب التنبؤ بالتغيرات المستقبلة في الطلب على السلعة التي تنتجها المنشاة ، وفي عمليات الانتاج والمصروفات النقدية لتشغيل وادارة المنشأة والايرادات النقدية ، وتغيرات مستوى الاسعار لتحديد التدفقات النقدية معبرا عنها بوحدة نقدية لها قوة شرائية ثابتة .

وقد كان المحاسبون يرون في اول الامر قياس الربح على اساس اعادة تقويم الاصول والخصوم ، واعتبار مقدار الفرق بين صافي القيمة في نهاية العام وبدايته ربحا او خسارة . وكان المحاسبون في اول الامر يوجهون عنايتهم الى الميزانية . ولما تحول اهتمامهم بعد ذلك الى حساب الارباح والخسائر اصبح الربح يقاس على اساس نتيجة مقارنة التكاليف بالايرادات مع الاخذ بمبدأ الحيطة والحذر بل اصبحت هذه الفكرة هي القلب النابض للمحاسبة . وقد اخذت التشريعات الضريبية بهذا الرأى ، ونادت جمعيات ومعاهد المحاسبة به . وقد سبق ان بينا ان هذا الرأى يقوم على اساس افتراض ثبات قيمة وحدة النقد .

اما المحاسب فيحدد الربح على اساس مقارنة الايرادات النقدية بالمصروفات النقدية ، واحتساب استهلاك الاصول الثابتة وتكلفة المبيعات استنادا الى مبدأ التكلفة التاريخية مع الاخذ بمبدأى التحقق والحيطة والحذر وافتراض ثبات قيمة وحدة النقد وتجاهل الاثار المترتبة على تغير مستوى الاسعار .

ثانيا : نواحي الاتفــاق والخلاف بين الربح الاقتصادى والربح المحاسبي

نلخص فيما يلي باختصار نواحي الاتفاق ونواحي الخلاف بين الربــــح الاقتصادى والربح المحاسبـــي (١) .

١. اوجه الاتفاق بين الربح الاقتصادى والربح المحاسبي :

يتفق رجال الاقتصاد والمحاسبون فيما يتعلق بمفهوم الربح فـــــي النقاط الثلاث الاتيـــة :

١. قياس الربح يتحدد باستخدام المعادلة الاتيـــة :

الربـــح = الايرادات - النفقـــات

٢. ارتباط الايرادات بالسلع والخدمات المنتجـة .

٣. ارتباط النفقات بالتضحية في مقابل الحصول على الايرادات .

٢. اوجه الخلاف بين الربح الاقتصادى والربح المحاسبي :

ويختلف رجال الاقتصاد مع رجال المحاسبة حول الربح في عدة نقـــاط نعرضها في الجدول الاتـــي :

---

(١) دكتور حلمي نمر " نظرية المحاسبة المالية " دار النهضة العربيـــة صفحة ٩٩ وما بعدها حيث يناقش المؤلف هذا الموضوع بشيء من التفصيل .

المفاهيم الاساسية للربح الاقتصادى والربح المحاسبي .

البيان	الربح الاقتصادى	الربح المحاسبي
اولا : بالنسبة للايراد :		
متى يتحقق الايراد	يتحقق الايراد بالانتاج	يتحقق الايراد بالبيع
ثانيا :بالنسبة للنفقات:		
عناصر النفقة	جميع النفقات الفعلية ، وكذا المحتسبة كالفوائد على رأس المال ومرتبات الشركاء وايجار الارض .	جميع النفقات المسددة فعلا . أو المستحقة دون النفقات المحتسبة او الضمنية (كفائدة رأس المال ومرتبات الشركاء وايجار الارض)
أثر تقلبات الاسعار	يأخذ تقلبات الاسعار في الاعتبار	يأخذ بمبدأ التكلفة التاريخية .
الربح		
مكافأة عن	المخاطرة	١. رأس المال المملوك . ٢. العمل . ٣. المخاطرة .

المبحث الثاني

نظريات تحديد الربح (١)

ويمكن تقسيم نظريات قياس الربح الى النظريات الاتية :

اولا : نظرية المحافظة على القدرة على تحقيق الربح النقدى .
Maintenance of Monetary Earning Power

ثانيا : نظرية استرداد الاستثمارات النقدية .
Recovery of Monetary Investments.

ثالثا : نظرية المحافظة على القدرة على تحقيق الربح الحقيقي .
Maintenance of Real Earning Power.

رابعا : نظرية استرداد الاستثمارات الحقيقية .
Recovery of Real Investments.

ونتناول فيما يلي كلا من هذه النظريات :

اولا : نظرية المحافظة على القدرة على تحقيق الربح النقدى :

وتقوم هذه النظرية على اساس ان الربح هو الزيادة النقدية في قيمة صافي الاصول ، او هو مجموع المبالغ النقدية التي تستطيع المنشأة توزيعهما في نهاية فترة معينة من الزمن وتحافظ في نفس الوقت على قدرتها على تحقيق الربح النقدى الذى كانت تحققه من قبل .

ويؤخذ على هذه النظرية انها تفترض ثبات مستوى الاسعار ، وهو افتراض لا يجد له سندا من الواقع .

---

(١) دكتور خيرت ضيف ، المرجع سابق الاشارة اليه صفحة ١٧١ وما بعدها .

ثانيا : نظرية استرداد الاستثمارات النقدية :

تقوم هذه النظرية على اساس ان الربح هو ما يبقى بعد المحافظة على الاستثمارات الاصلية معبرا عنها بعدد من الوحدات النقدية المستثمرة في اول الامر.

وتتمشى هذه الفكرة مع مبدأ التكلفة التاريخية الذى يقضي باحتساب الاستهلاك على اساس التكلفة الاصلية واحتساب تكلفة المبيعات على اساس طريقة FIFO، ومبدأ تجاهل تغير قيمة وحدة النقد.

وناحية النقص الرئيسية في هذه الفكرة هي ان صافي الربح يتحدد وفقا لها بمجرد قيام المنشأة باسترداد تكاليفها المستثمرة ، وان تغير مستوى الاسعار لا يؤخذ في الاعتبار رغم انه يؤثر على مركز اصحاب المنشأة .

فاذا كان اصحاب المنشأة قد استثمروا مليونا من الليرات في سنة ١٩٦٥ عندما كان الرقم القياسي يساوى ١٠٠ فأن اتباع هذه النظرية يؤدي عادة الى المحافظة على هذا المبلغ من الليرات رغم ان قدرته الشرائية في سنة ١٩٧٥ تصبح ثلث ما كانت عليه عندما يصبح الرقم القياسي لمستوى الاسعار ٣٠٠ .

ثالثا : نظرية المحافظة على القدرة على تحقيق الربح الحقيقي :

وتقضي هذه النظرية بتحديد ربح المنشآت على انه هو ذلك المبلغ الذى يمكن ان تقوم المنشأة بتوزيعه .وتحتفظ رغم ذلك بنفس القدرة على تحقيق الربح معبرا عنه بوحدة نقدية لها نفس القوة الشرائية لوحدة النقد القديمة . او بعبارة اخرى تتضمن المحافظة على القدرة على تحقيق الربح معبرا عنه بوحدة نقدية لها قوة شرائية ثابتة .

وتتطلب هذه النظرية ان نأخذ في الاعتبار التغيرات في قيمة وحدة النقد وذلك بتعديل المقبوضات والمدفوعات المستقبلة لمقابلة التغيرات المستقبلة في القوة الشرائية (عند قياسها بوحدة النقد الحالية) وذلك قبل ايجاد قيمتها الحالية .

رابعا : نظرية استرداد الاستثمارات الحقيقية :

وتقوم هذه النظرية على اساس ان الربح هو المبلغ الذى تستطيع ان توزعه المنشأة دون نقص في القوة الشرائية لرؤوس الاموال المستثمرة في المنشأة .

ويتطلب ذلك احتساب الاستهلاك على اساس التكلفة الاستبدالية للاصول الثابتة واحتساب تكلفة المبيعات على اساس القيمة الاستبدالية للبضاعة المباعة او المواد المستخدمة في الانتاج . ذلك لان حساب عبء الاستهلاك على اساس التكلفة التاريخية يجعل المنشأة تحصل على موارد مالية معادلة لعدد الوحدات النقدية المستثمرة في اول الامر في شراء الاصل الثابت عندما كان مستوى الاسعار منخفضا ، ولكنها لا تمكن المنشأة من استرداد ما استهلك من الاصول الثابتة بعد ان ارتفعت اسعارها وتدهورت قيمة النقد . وبعبارة اخرى تحتسب المصروفات في هذه الحالة على ضوء المبالغ اللازمة لاسترداد المصروفات التي انفقت للحصول على الايرادات .

وتحاول هذه النظرية علاج نواحي النقص في نظرية استرداد الاستثمارات النقدية .

ونظرا لاهمية هذه النظرية التي يعبر البعض عنها بنظرية التكلفة الاستبدالية ، لهذا رأينا ان نوليها شيئا من العناية في المبحث التالي .

ونلخص في الجدول الاتي نظريات تحديد الربح ومفهوم الربح لكـــل منهـــا :

النظريـــة	مفهـــوم الربـــح
أولا : نظرية المحافظة على تحقيق الربح النقدي.	الربح هو مجموع المبالغ التي يستطيع المشروع توزيعه في نهاية فترة معينة من الزمن . ويحافظ في نفس الوقت على قدرته على تحقيـق الربح النقدي الذي كان يحققه من قبل .
ثانيا : نظرية استـــرداد الاستثمارات النقدية .	الربح هو ما يبقى للمشروع بعد المحافظة على الاستثمارات الاصلية معبرا عنها بعدد مـــن الوحدات النقدية المستثمرة في اول الامر.
ثالثا : نظرية المحافظة على القدرة على تحقيـــق الربح الحقيقي .	الربح هو ذلك المبلغ الذي يمكن ان يقوم المشروع بتوزيعه ويحتفظ رغم ذلك بنفس القدرة علـــى تحقيق الربح معبرا عنه بوحدة نقدية لها نفس القوة الشرائية لوحدة النقد القديمة .
رابعا : نظرية استرداد الاستثمارات الحقيقية	الربح هو المبلغ الذي يستطيع ان يوزعه المشروع دون نقص في القوة الشرائية لرؤوس الامـــوال المستثمرة في المشروع .

المبحث الثالث

صور عرض قائمة الربح

تمهيد :

تعد قائمة الربح لكي تصور عناصر الايرادات والمصروفات للمشروع خلال سنة مالية معينة او فترة زمنية معينة .

والغرض الرئيسي من قائمة الدخل هو التعرف على قدرة المشروع على تحقيق الربح. وتوجه البنوك والمقرضون عناية كبيرة الى هذه القائمة باعتبار ان الربح الذى تحققه الشركة يعتبر من المصادر الرئيسية للوفاء بما عليها من قروض والتزامات .

ويستخدم المحاسبون في بريطانيا اسم حساب الارباح والخسائر Profit & Loss Account وهي القائمة التي تتضمن في الجانب الدائن منها عناصر الايرادات وفي الجانب المدين منها عناصر المصروفات والاعباء اللازمة للحصول على تلك الايرادات .

ويفضل المحاسبون في امريكا اسم Income Statement قائمة الدخل، وهم يؤثرون عرضها ايضا في صورة تقرير يشمل في القسم الاول منه الايرادات المختلفة ويشمل في القسم الثاني منه المصروفات والاعباء وعندما يأخذون بنظرية التكاليف المباشرة في منشأة صناعية او تجارية فهم يصورون هذه القائمة بطريقة تسمح ببيان الربح المباشر او هامش الربح نتيجة للمعادلة الاتية :

هامش الربح = المبيعات ـ التكاليف المتغيرة .

ثم يظهر في القسم الثاني من القائمة بعد ذلك المصروفات والاعباء الدورية للوصول الى صافي الربح الخاضع للضريبة وذلك نتيجة المعادلة الاتية :

صافي الربح = هامش الربح ـ المصروفات والاعباء الدورية .

وتعد قائمة الدخل عادة على اساس مقارن حتى يمكن الانتفاع بها في التعرف على الاتجاهات العامة لعناصر الايرادات والمصروفات والمؤشرات التي تساعد على التنبؤ بالاتجاه العام الصافي .

ويثير عرض عناصر الايرادات والنفقات في قائمة الربح عددا من الموضوعات منهـا :

اولا : التمييز بين الايرادات والمصروفات التي ترتبط ارتباطا مباشرا بعمليات النشاط الرئيسي للمشروع ، وتلك التي لا ترتبط بالنشاط الرئيسي للمشروع .

ثانيا : المكاسب او الخسائر الرأسمالية .

ونتناول فيما يلي هذه الموضوعات :

اولا : التمييز بين الايرادات والمصروفات العادية وغير العادية للمشروع :

يرى المحاسبون ضرورة التمييز بين المصادر المختلفة للربح وهم يقسمون الربح من هذه الناحية الى قسمين رئيسيين :

١. ربح النشاط العادى للمشروع :

والمقصود هو الربح الذى يتصل اتصالا مباشرا بالنشاط الاصلي للمشروع نتيجة مقابلة مبيعات السلع او الخدمات التي يتخصص المشروع في انتاجها وتدخل في نطاق اغراضه الرئيسية من ناحية ، بتكلفة تلك المبيعات وغيرها من المصروفات من ناحية اخرى .

٢. الربح الذى لا يتصل اتصالا مباشرا بالنشاط الرئيسي للمشروع :

ويتمثل هذا الربح نتيجة مقابلة ايرادات دورية بمصروفات دورية لا تكون نتيجة العمليات الخاصة بالنشاط الرئيسي للمشروع .

أ . الايرادات التي لا تتصل اتصالا مباشرا بنشاط المشروع .

ومن امثلة الإيرادات التي لا تتصل بنشاط المشروع ارباح الاسهم وفوائد السندات وايرادات العقارات التي يملكها المشروع لاستثمار جزء من فائض امواله .

ب- المصروفات التي لا تتصل اتصالا مباشرا بنشاط المشروع :
ومن الامثلة على ذلك مصروفات العقارات التي يملكها المشروع .

وتعتبر الفوائد المدينة من المصروفات التي لا تتصل اتصالا مباشرا بالنشاط الرئيسي للمشروع ، وهو عمليات البيع والشراء في المشروعات التجارية ، وعمليات الانتاج والبيع في المشروعات الصناعية . وينبغي فصل الفوائد المدينة عن نتيجة النشاط الاصلي للمشروع لانها تكون نتيجة عدم كفاية رأس مال المشروع الذى يكون خارجا عن ارادة الادارة ؛ وحتى يمكن مقارنة نتائج المشروعات المتماثلة في طبيعة النشاط مع تفاوت في حجم رأس المال، وحتى يكون الحكم على مستوى الادارة حكما سليما مطهرا من الظروف الخارجة على ارادتها .

جـ- ولا تعتبر المكاسب او الخسائر الرأسمالية من الايرادات أو النفقات الدورية التي تتصل اتصالا مباشرا بنشاط المشروع .

وسوف نتناول فيما بعد المكاسب والخسائر الرأسمالية بشيء من التفصيل .

وقد اختلف المحاسبون في طريقة معالجة هذه الايرادات والمصروفات .

فرأى البعض ان قائمة الربح ينبغي أن تتضمن انواع الايرادات والمصروفات العادية المرتبطة ارتباطا مباشرا بالنشاط الاصلي للمشروع وغير المرتبطة به دون تمييز بينهما .

بينما رأى فريق آخر من المحاسبين ضرورة التمييز بين :

١. الايرادات والمصروفات العادية المتعلقة بالنشاط الرئيسي للمشروع بحيث تظهر وحدها مستقلة في القسم الاول من قائمة الربح.

وذلك استنادا الى السببين الاتيين :

أ. أن الارباح العادية تمثل القدرة الحقيقية للمشروع على تحقيق الربح نتيجة مزاولة نشاطه الرئيسي في سبيل تحقيق اغراضه الرئيسية .

ب. أن الاخذ بهذا الرأى يؤدى الى جعل صافي الربح الناتج من مزاولة النشاط الرئيسي للمشروع قابلا للمقارنة من سنة لاخرى ، كما يكون معيارا سليما للحكم على كفاءة الادارة في المشروع .

٢. الايرادات والمصروفات التي لا ترتبط بالنشاط الرئيسي للمشروع وتظهر وحدها في قسم اخر مستقل في قائمة الربح .

ويترتب على الاخذ بهذا الرأى ان تظهر قائمة الربح في قسمين :

القسم الاول : ويتضمن الايرادات والمصروفات العادية للنشاط الرئيسي للمشروع .

القسم الثاني : ويتضمن الايرادات والمصروفات التي لا تتصل بالنشاط الرئيسي للمشروع .

وقد تغلب رأى الفريق الثاني من المحاسبين وظهر اثر ذلك في شكل قائمة الربح .

ثانيـــا : المكاسب والخســائر الرأسماليـــــة :

تعتبر المكاسب الرأسمالية (او الخسائر الرأسمالية) ايــــــرادات (أو خسائر)لا تتصل اتصالا مباشرا بنشاط المشروع .

وقد اختلفت المدرسة الانجليزية عن المدرسة الامريكية في طريقـــــــة معالجتها . (١)

١. ففي بريطـانيــا :

يرى المحاسبون في بريطانيا ان المكاسب (اوالخسائر) الرأسماليــــــة لا ينبغي ان تدرج في قائمة الربح ، وانما ترحل الى حساب احتياطي رأسمالــــي لا يوزع على حملة الاسهم وان تستخدم في استهلاك الخسائر الرأسمالية التي قـــد تتحقق مستقبلا .

ويرجع ذلك الى سببين :

١. يميل المحاسبون في انجلترا الى الاخذ بمبدأ الحيطة والحـــذر ولهذا فهم يرون ان تلك المكاسب او الخسائر الرأسماليـــــة لا ينبغي ان تكون قابلة للتوزيع ومن ثم يجب ان تظهر فــــي حساب احتياطي رأسمالي لمقابلة ما قد يتحقق من خسائــــــر رأسمالية في المستقبل .

٢. لا تخضع المكاسب الرأسمالية لضريبة الدخل في انجلتـــــــرا استنادا الى انها لا تمثل عنصرا من عناصر الربح .

٢. وفي الولايات المتحدة الامريكية :

تعامل المكاسب (اوالخسائر) الرأسمالية معاملة الايرادات العاديـــــة المتصلة بنشاط المشروع وغير المتصلة به من حيث ظهورها ضمن عناصر قائمة الربح.

---

(١) دكتور حلمي نمر : المرجع سابق الاشارة اليه صفحة ١٢١ ، ١٢٢

ويرجع ذلك الى سببين :

١. لا يميل المحاسبون في الولايات المتحدة الى الاسراف في الاخذ بمبدأ الحيطة والحذر ، ولهذا فهم يرون ان المكاسب الرأسمالية ايرادا عاديا قابلا للتوزيع .

٢. تخضع المكاسب الرأسمالية لضريبة الدخل في الولايات المتحدة الامريكية باعتبارها لا تختلف عن الايرادات العادية .

وعلى العموم ينبغي اعتبار المكاسب والخسائر الرأسمالية من بين عناصر القسم الثاني لقائمة الربح باعتبار انهما ليست عناصر دورية ولا ترتبط ارتباطا مباشرا بنشاط المشروع .

ثالثا : الصــور المختلفة لقائمة الربح :

تعددت الاراء فيما يتعلق بمعالجة عناصر الايرادات والمصروفـــات على النحو سابق الاشارة اليه .

ألا ان الاتجاه العام في الولايات المتحدة الامريكية يقضي بصفـــة عامة بعرض قائمة الربح بحيث تتضمن العناصر الاتية مبوبة على النحو الاتي :

أولا : المبيعــات .

ثانيا : التكلفة المحفيرة للمبيعات .

ثالثا : هامــش الربح .

رابعا : النفقات الدورية للنشاط العادى للمشروع :

١. المصروفات الادارية .
٢. مصــروفات البيـــع .

خامسا : مجموع مصروفات النشاط العادى للمشروع .

سادسا : ربح النشاط العادى للمشروع .

سابعا : الايرادات الاخرى غير المتعلقة بالنشاط العادى .

ثامنا : المصروفات الاخرى غير المتعلقة بالنشاط العادى .

تاسعا : نتيجة الايرادات والمصروفات غير المتعلقة بالنشاط العادى .

عاشرا : صافــي الربـــح .

ويترتب على الاخذ بوجهة النظر السائدة في الولايات المتحدة الامريكية أن تظهر قائمة الربح على الصورة الاتية :

قائمة الربح عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/ ١٩٧٧

البيان			
اولا : المبيعات			٦٤٠ ٠٠٠
ثانيا : ناقصا : التكلفة المحفيرة للمبيعات			٣٠٠ ٠٠٠
هامش الربح			٣٤٠ ٠٠٠
ثالثا : مصروفات النشاط العادى للمشروع			
مصروفات واعباء دورية			
مصروفات ادارية :			
استهلاك مباني		٣٠ ٠٠٠	
مرتبات ادارية		١٤٠ ٠٠٠	
مجموع المصروفات الادارية		١٧٠ ٠٠٠	
مصروفات البيع		٦٠ ٠٠٠	
مجموع مصروفات العمليات		٢٣٠ ٠٠٠	٢٣٠ ٠٠٠
ربح النشاط العادى للمشروع			١١٠ ٠٠٠
رابعا : ايرادات اخرى غير متصلة بالنشاط العادى:			
ايجار دائن		٥ ٠٠٠	
فوائد دائنة		٢ ٠٠٠	
ارباح بيع اوراق مالية		٣ ٠٠٠	
مجموع الايرادات الاخرى		١٠ ٠٠٠	
خامسا : مصروفات اخرى غير متصلة بالنشاط العادى:			
فوائد مدينة	١٥ ٠٠٠		
خسائر بيع آلات	٥ ٠٠٠		
مجموع المصروفات الاخرى		٢٠ ٠٠٠	
صافي المفردات الاخرى		(١٠ ٠٠٠)	(١٠ ٠٠٠)
صافي ربح العام			١٠٠ ٠٠٠

رابعا : قائمة التوزيع أو قائمة الفائض :

ويتبع قائمة التوزيع اعداد قائمة الربح .

ويطلق عليها المحاسبون في بريطانيا حساب التوزيع Appropriation Account ويتضمن هذا الحساب العناصر الاتية :

١. في الجانب الدائن منه .

أ. الارباح المرحلة من الماضي .
ب. صافي ربح العام .

٢. في الجانب المدين منه :

أ. الاحتياطي القانوني (نسبة معينة من صافي الربح).
ب. توزيعات دفعة اولى لحملة الاسهم (نسبة معينة من رأس المال).
جـ. مكافآت اعضاء مجلس الادارة .
د. توزيعات دفعة ثانية لحملة الاسهم .
هـ. احتياطيات اضافية (كاحتياطي ارتفاع مستوى الاسعار واحتياطي التجديدات).
و. ارباح مرحلة الى العام التالي .

اما المحاسبون في الولايات المتحدة الامريكية فيميلون الى تسمية تلك القائمة قائمة التوزيع او قائمة الارباح المحجوزة او قائمة الفائض SURPLUS STATEMENT، وتعتبر جزءا مكملا لقائمة الربح وقيمة الفائض أي الارباح المحتجزة .

وهم يعرضون هذه القائمة في صورة تقرير مختصر يظهر على النحو الاتي :

- ارباح محجوزة مرحلة من العام السابق .
+ صافي ربح العـــــام .
= المجمـــــــوع .
- الاربــــاح الموزعـــة .
= الارباح المحجوزة في نهايـة العـــام .

والغرض من عرض قائمة الارباح المحجوزة على هذه الصورة هو بيـــــان التغيرات التي طرأت على حقوق حملة الاسهم نتيجة التغير الذى طرأ على الاربـــاح المحجوزة .

المبادىء المحاسبية التي تحكم الربح :

هناك عدد من المبادىء المحاسبية التي تلقى قبولا عاما والتي تحكـم الربح ، ولعل اهم هذه المبادىء :

أولا : مبدأ تحقق الايـــــراد .

وسوف نتناوله بالتفصيل عند الكلام عن الايراد فـــي المبحث الثاني من هذا الفصل .

ثانيا : مبدأ مقابلة النفقات بالايـــرادات .

وسوف نتناوله عند الكلام عن النفقات .

ثالثا : مبدأ التكلفة التاريخيـــة .

وقد سبقت الاشارة اليه ، وسوف نتناوله بالتفصيل في موضـــــع آخر من هذه المذكــــــرات .

الفصل الرابع

الايرادات والنفقات .

المبحث الاول : الايرادات .

الايراد :

أولا : قياس الايراد .
ثانيا : مفاهيم تحقق الايراد

مفاهيم تحقق الايراد من وجهة النظر الاقتصادية .
مفاهيم تحقق الايراد من وجهة النظر المحاسبية .

المفهوم الاول : تحقق الايراد عند الانتهاء من النشاط الاقتصادى لعملية الانتاج .

المفهوم الثاني : تحقق الايراد اثناء عملية الانتاج .

المفهوم الثالث: تحقق الايراد عند الانتهاء من عملية الانتاج .

المفهوم الرابع : تحقق الايراد عند البيع .

المفهوم الخامس: تحقق الايراد بعد البيع .

المبحث الثاني : النفقات .

المبحث الثالث: طرق تبويب النفقات .

المبحث الرابع : موضوعات اخرى خاصة بالنفقات .

المبحث الخامس: المكاسب والخسائر :



الفصـــل الرابـع

الايرادات والدفقـــــات

المبحـــث الاول

الايـرادات

الايراد : REVENUE

يعرف الايراد بأنه حصيلة بيع انتاج المنشأة من سلع او خدمـــــات فالمصدر الرئيسي للايراد هو المبيعات : مبيعات السلع والانتاج والخدمات .

ويتم قياس هذا الايراد بمقدار الزيادة في اصول المنشأة : زيـــــادة اصولها النقدية عند البيع نقدا او اصولها الاخرى كالعملاء واوراق القبض فـــي حالة البيع الاجل ، وذلك مقابل ما يقدمه المشروع من منتجات او خدمات الـــى العملاء .

اولا : قيـــاس الايـــــراد

ويرى البعض ان الايراد يقاس بقيمة مبادلة EXCHANGE VALUE مـــا يقدمه المشروع من منتجات او خدمات الى الغير . (١)

وتتمثل قيمة المبادلة هذه في ما يعادلها من نقدية او القيمة الحالية المخصومة للحقوق النقدية التي ينتظر تحصيلها من الايراد . وكثيرا ما تكـــون هذه القيمة الاخيرة معادلة للسعر الذى يتحدد نتيجة الاتفاق مع العميل علـــى عملية البيع . ولكن البائع يأخذ عادة في الاعتبار مبلغا زائدا مقابـــل تأجيل قيام العميل بـالوفاء بالثمن .

فالمبيعات النقدية بمبلغ /١٠٠٠٠/ ليرة تحقق ايرادا يبلغ /١٠٠٠٠/ ليرة . ولكن عند الاتفاق على سداد الثمن بعد سنة من تاريخ البيع ، فأن ذلـــك يؤدى الى تحقيق ايراد يقل عن /١٠٠٠٠/ ليرة بسبب الحاجة الى خصم هذا المبلـــغ اى ايجاد قيمته الحالية .

---

(١) المرجع سابق الاشارة اليه صفحة ١٧٩ وما بعدها.

(1) HENDRIKSEN

غير انه اذا كانت فترة البيع الاجل قصيرة ، فأنه يمكن تجاهل هذا الخصم. اذا كان سعر الخصم منخفضا فأن قيمة الخصم تكون صغيرة ولا تؤثر تاثيرا كبيرا على مجموع الايرادات . فأذا كانت فترة البيع الاجل ٦٠ يوماوكان معدل الخصم ٦ ٪ سنويا ، فأن قيمة الخصم تكون ١ ٪ من الايرادات في هذه الحالة .

ويتم منح الخصم النقدى عادة بقصد المساواة بين قيمة النقود التي يتم تحصيلها خلال فترة الائتمان المسموح بها للعميل ، والقيمة الحالية (المخصومة لتلك النقود) .

ومن بين الاغراض الرئيسية التي من اجلها يمنح الخصم النقدى هو تخفيض خسائر الديون المعدومة . واذا كان معدل الخصم النقدى ضئيلا فأن البائع لا يفرق كثيرا بين صافي القيمة الحالية لثمن البيع وبين القيمة الاجمالية لثمن البيع ناقصا معدلا معينا مقابل خسائر الديون المعدومة .

ويبدو مما سبق التشابه في طبيعة كل من الخصم النقدى وخسائر الديون المعدومة المتوقعة .

وفي ظل ظروف يسودها عدم التاكد ، يجب تقدير قيمة الخصم النقدى المتوقع وخسائر الديون المعدومة المقدرة واستبعاد هذين العنصرين من الايراد الذى يمثل ثمن البيع كاملا .

وتختلف هذه القاعدة عن القاعدة التقليدية لهذين العنصرين التي تقضي باعتبارهما من بين عناصر الدفقات دون تعديل قيمة الايراد التي تسجل كاملة بالدفاتر . أن الاتجاه الحديث يرى انه لا يتوافر في عنصرى الخصم النقدى و الديون المعدومة الخصائص الرئيسية للنفقات .

ولا شك انه مما يزيد مفهوم الايراد والنفقات وضوحا الاتفاق على اعتبار هذين العنصرين تخفيضا للايراد بدلا من اعتبارهما من بين عناصر النفقات .

ونقتطف فيما يلي بعضا من عبارات HENDRIKSEN بهذا الصـــــدد في كتابه المشار اليه انفا في الصفحات ١٧٩ ، ١٨٠ ، ١٨١ ، حيث يتنـــــاول قياس الايراد :

" Revenue is best measured by the exchange value of "
" the product or service of the enterprise. This eschange "
" value represents the cash equivalent or the present dis- "
" counted value of the money claims to be received even- "
" tually from the revenue transaction.................... "

The above criterion for the measurement of revenue "
" refers to the present value of the money or money equi- "
" valent finally to be received as a result of the production "
" process or the revenue transaction. From this criterion "
" it is clear that all returns, trade discounts, and other "
" reductions of the billed prices should be deducted from "
" the revenue resulting from the specific transactions.... "
.... "

Cash discounts are granted, in part, to equate the "
" value of the money received within the discount period "
" with the present discounted value of the money which "
" would be received under the granted credit terms. But "
" one of the main purposes of cash discounts is to reduce "
" the bad debt losses.................................. "

In a word of certainty, the actual amount to be re- "
" ceived finally in cash, discounted appropriately for the "
" necessity of waiting, should be recorded as the revenue "
" from the transaction. With uncertainty, the principle re- "
" mains the same, but the cash discounts expected to be "
" taken and the expected bad debt losses must be estimated. "
" These items are, therefore, deductions in computing revenue. "
" Their traditional treatment as expenses does not result in "
" a different amount of reported income, but it should be re- "
" cognized that they do not have the basic characteristics of "
" expenses as discussed later in this chapter . If the degree "
" of homogeneity is increased, total revenue will be a better "
" representation of real-world observations. "

ثانيــا : مفاهيم تحقق الايـراد.

بعد تعريف الايرادات باعتبارها حصيلة بيع انتاج المشروع التـي يحصل عليها المشروع معبرا عنه بوحدة النقد او ما يعادلها ، فأنه ينبغـي تحديد النقطة الزمنية التي يتم فيها قياس الايراد وتسجيله .

وفي سبيل معالجة مفاهيم تحقق الايراد نستعرض الموضوعات الاتيــة :

أولا : مفاهيم تحقق الايراد من وجهة النظـر الاقتصاديــة .
ثانيا : مفاهيم تحقق الايراد من وجهة نظر المحاسبيـن ، وهي :

<u>المفهوم الاول</u> : تحقق الايراد عند الانتهاء من النشاط الاقتصادى لعملية الانتاج .

<u>المفهوم الثاني</u> : تحقق الايراد اثناء عملية الانتــاج : .

١. الاخذ بقاعدة تحقق الايراد اثناء عملية الانتاج بالنسبة للخدمات .

٢. الاخذ بقاعدة تحقق الايراد اثناء عملية الانتاج في حالة العقود الطويلة الاجل.

٣. الاخذ بقاعدة تحقق الايراد اثناء عملية الانتاج في حالة النموالطبيعي وزيـادة القيمة .

<u>المفهوم الثالث</u> : تحقق الايراد عند الانتهاء من الانتــاج .

<u>المفهوم الرابع</u> : تحقق الايراد عند البيع .

<u>المفهوم الخامس</u> : تحقق الايراد بعد البيـع .

ونتناول فيما يلي هذه الموضوعـات :

أولا : مفاهيم تحقق الايراد من وجهة النظر الاقتصادية :

ومن وجهة النظر الاقتصادية ، تعتبر القيمة المضافة نتيجة النشاط الانتاجي عملية مستمرة . فالانتاج المشروع يظهر كمادة اولية ثم يتم تجميعها وتعديل صورتها او تشغيلها تدريجيا بسبب استخدام العمل وادوات الانتاج . وتعتبر عملية نقل المواد الاولية الى الالات ونقل السلع المنتجة الى الاسواق جزء ا من عملية الانتاج في مفهومها الاقتصادى. كما تعتبر عملية التخزين جزء ا من عملية الانتاج والخدمات التي يقدمها المشروع وذلك باعتبارها لازمة للاستجابة الى حاجة الاسواق .

ولما كانت القيمة المضافة التي يضيفها المشروع هي الزيادة في قيمة تبادل منتجات المشروع على القيمة المضافة اليها بواسطة المشروعات الاخرى السابقة ، فأن قيمة تبادل المنتج تشمل نصيب جميع عناصر الانتاج بما في ذلك العائد الذى يحصل عليه اصحاب رأس المال .

ولهذا يتحقق الايراد عند اثبات ان المشروع قد انتج قيمة اقتصادية في صورة سلع او خدمات ، والى قياس هذه القيمة .

وافضل الوسائل لقياس المنتج او الخدمة هي النقود (او ما يعادلها) التي من المتوقع تحصيلها مستقبلا نتيجة بيع المنتجات .

ثانيا : مفاهيم تحقق الايراد من وجهة نظر المحاسبين :

وقد ترتب على عدم التحقق من تحصيل هذه المقبوضات ظهور الحاجة الى معايير موضوعية للقياس قابلة للتحقق ، مما دعا المحاسبين الى وضع قواعد معينة لتحديد الوقت الذى يتحقق فيه الايراد. وقد تعددت المفاهيم الخاصة بذلك على النحو الاتي :

المفهوم الاول : تحقق الايراد عند الانتهاء من النشاط الاقتصادى لعملية الانتاج .

ويقصد بهذا المفهوم ان الايراد يتحقق ويسجل في الوقت الذى يتم فيه انجاز النشاط الاقتصادى الاكبر حتى امكن قياس هذا النشاط والتحقق منه دون تحيز .

ويتفق هذا الرأى مع وجهة نظر الاقتصاديين التي ترى ان القيمة المضافة بواسطة المشروع (والتي تسجل باعتبارها صافي الربح) تصاحب العملية الكاملة للانتاج والتي تتضمن : التخطيط ، الانتاج ، تقديم السلع او الخدمات الى العملاء ، تحصيل ثمن البيع نقدا .

وبسبب تلازم القيمة المضافة لكل عملية من هذه العمليات على مر الزمن ، فأنه يكون من الصعب تخصيص القيمة المضافة على العمليات المختلفة . غير انه ينبغي ان يقوم المشروع بتسجيل القيمة المضافة في نقطة زمنية معينة .

ويقضي احد المفاهيم الذى يطلق عليها (مفهوم الحدث الرئيسي) CRITICAL EVENT بأن الوقت المناسب لاثبات الايراد هو الوقت الذى يتخذ فيه القرار الرئيسي او عند انجاز الجزء الاكبر من عملية الانتاج . ويمكن أن يكون هذا الوقت هو لحظة توقيع العقد ، او لحظة تقديم الخدمات، أو لحظة تحصيل النقدية .

المفهوم الثاني : تحقق الايراد اثناء عملية الانتاج :

يقوم مفهوم مبدأ الاستحقاق على اساس تسجيل الايرادات واعتبارها مكتسبة اذ ترتب عليها التزامات على العملاء . ويتبع هذا المبدأ في عدد من الحالات وهي :

١- الاخذ بقاعدة تحقق الايراد اثناء عملية الانتاج بالنسبة للخدمات :

ويتبع هذا المبدأ بالنسبة للخدمات التي يقدمها المشروع الى عملائه اذا كان انتاج المشروع يتمثل في تقديم نوع معين من الخدمات . وتتحدد قيمة التزامات العميل عادة نتيجة اتفاق او عقد ، ولا يتعارض مع هذا المفهوم مطالبة العميل بسداد قيمة الخدمة في تاريخ لاحق بعد تحديد قيمتها او تقديم بيان بشأنها الى العميل .

ومن الامثلة على تحقق الايراد على اساس مبدأ الاستحقاق: الايجار والفوائد ، والعمولات ، والخدمات التي يقدمها المشروع الى الغير على اساس زمني . ويطبق مبدأ الاستحقاق باثبات الايراد في كل حالة من هذه الحالات . ويمكن تحديد التدفقات المقابلة لهذه الايرادات عادة في نفس الوقت الذي تقدم فيه الخدمات . ويعتبر العميل ملتزما بسداد ثمن الخدمة ، رغم عدم مطالبته باداءه فورا ، حيث يتم السداد في تاريخ لاحق للخدمة .

٢- الاخذ بقاعدة تحقق الايراد اثناء عملية الانتاج في حالة العقود طويلة الاجل :

يعتبر اثبات الايرادات الناتجة من العقود طويلة الاجل صورة من صور تطبيق مبدأ تحقق الايراد اثناء عملية الانتاج.

وحيث انه يتم تنفيذ العقد خلال عدد من السنوات فأنه لا يمكن الانتظار بطبيعة الحال حتى يتم انجاز العقد ، لان ذلك يؤدى الى تسجيل الايراد في السنة الاخيرة التي يتم فيها تنفيذ العقد . ويؤدى ذلك الى عدم عدالة توزيع الربح بين سنوات النشاط والى جعل قوائم الربح السنوية ضئيلة في معناها وفي دلالتها بالنسبة للادارة وبالنسبة للمستثمرين .

لهذا كان لا بد من اثبات الايراد خلال سنوات تنفيذ العقد .

الاعتبارات التي تسمح باثبات الايراد خلال فترة الانتاج :

والاعتبارات التي تسمح باثبات الايراد خلال فترة الانتاج هي ان القيمة الكلية للعقد تتحدد مقدما او تكون قابلة للتحديد . ويترتب على ذلك ان درجة عدم التأكد من سعر البيع ومن التحصيل تكون ضئيلة وخاصة اذا كان العميل مصلحة حكومية او شركة كبيرة .

الصعوبات التي تعترض اثبات الايراد خلال فترة الانتاج :

ورغم ذلك تبقى هناك عدة نواحي من عدم التحقق :

١. قد يكون من الصعب تحديد سعر بيع المنتج الذى يتم انجازه في تاريخ معين .

٢. قد يكون من الصعب تحديد تكلفة العقد بدقة . وأذا اختلفت التكلفة الكلية للعقد عن التكلفة المقدرة فأن هذا الاختلاف يؤثر على صافي الربح في كل فترة من الفترات . وتحسب النسبة المئوية لما تم انجازه من اعمال وذلك بمقارنة التكاليف التي انفقت فعلا خلال فترة محاسبية معينة مع التكاليف الكلية المقدرة للمشروع . وتوزع الارباح المتوقعة على كل فترة زمنية على اساس ما تم انجازه من اعمال .

٣. قد يكون من الصعب تقدير صافي الربح المتوقع . فبينما تكون القيمة الكلية للعقد ثابتة فأن قيمة التكاليف قد تكون غير مؤكدة ويترتب على ذلك صعوبة توزيع هذا الربح غير المحقق على الفترات المختلفة .

غير اننا لا نجد هذه المشكلة بالنسبة للعقود التي تتحدد قيمتها على اساس التكلفة زائدا نسبة ثابتة أو عندما يتحدد مجموع الربح مقدما.

وتلقى طريقة تحديد الايراد باتباع طريقة نسبة مــــا تم انجازه من العقود قبولا عاما في الولايات المتحدة الامريكية عندما تتحدد على اساس قيمة العقد وتقديـــر الخبراء لما تم انجازه من اعمال على اسس سليمة .

٣. الاخذ بقاعدة تحقق الايراد اثناء عملية الانتاج في حالــة النمو الطبيعي وزيادة القيمة :

ويرتبط بمبدأ تسجيل الايراد اثناء الانتاج ، اثبات الزيــادة في القيمة الناتجة من النمو الطبيعي . ويرجع ذلك الـــى أن النمو الطبيعي على مر الزمن يعتبر جزءا من عمليـــــة الانتاج من وجهة النظر الاقتصادية ، كما هو الحال تمامـــا بالنسبة للتغيرات التي تطرأ على السلع اثناء عمليـــــات انتاجها ، ولهذا فأن عمليات النمو الطبيعي تولد الايراد.

ومن الامثلة على ذلك نمو اشجا ر الغابات والمحاصيـــــــل الزراعية وتعتيق الخمور والماشية نتيجة مرور الزمن .

ويمكن قياس الايرادات او الربح الذى يتحقق من هذا النمــو الطبيعي عن طريق :

أ. مقارنة قيمة المخزون في نهاية فترتين زمنيتين .

ب. تقدير القيمة الحالية (المخصومة) على اساس الاسعــار السائدة في السوق ناقصا تكاليف الحصاد وغيرها مـــن المصروفات حتى يصبح المحصول قابلا للبيع .

والانتقادات التي توجه الى هذا المبدأ هي :

١. صعوبة تحديد القيمة الحالية المخصومة ذلك لانهــا تتوقف على الاحتمالات الخاصة باسعار السوق المستقبلة والتنبؤات الخاصة بالتكاليف المستقبلة .

٢- صعوبة اعتبار النمو ربحا بسبب عدم امكان توزيع هذا الربح على المساهمين .

ورغم هذه الصعوبات الا ان مبدأ تحقق الايرادات نتيجة النمو الطبيعي بالنسبة لاشجار الغابات والمحاصيل والماشية وتحقيق الخمور يلقى قبولا عاما في الولايات المتحدة الاميركية .

المفهوم الثالث : تحقق الايراد عند الانتهاء من الانتاج :

عند الانتهاء من الانتاج يمكن احتساب تكاليفه بدرجة كبيرة من الدقة . ولا يبقى بعد ذلك من العناصر غير المؤكدة سوى سعر البيع والتكاليف الاضافية للبيع . غير انه طالما انه يمكن تقدير هذين العنصرين تقديرا يمكن الاعتماد عليه فأنه يمكن اثبات الايراد بدرجة كبيرة من الدقة .

والاعتبار الرئيسي عند اثبات الايراد عند الانتهاء من الانتاج هو القدرة على تحديد معايير سليمة لقياس الايراد وتكاليف البيع المحتملة .

ويطبق هذا المبدأ في كثير من الصناعات التي تمثل عملية الانتاج جزءا اساسيا من عمليات المشروع ومثال ذلك صناعات استخراج المعادن الثمينة والمعادن الاخرى .

وقد ايدت توصيات A.P.B. STATEMENT NO:4. اثبات الايراد في نهاية الانتاج وفقا لهذا المفهوم بالنسبة للسلع التي يتميز سعر بيعها بالثبات والتي تبلغ تكاليف تسويقها مبالغ ضئيلة (وذلك فقط بالنسبة للمعادن الثمينة) .

المفهوم الرابع : تحقق الايراد عند البيع :

القاعدة السائدة هي اثبات الايراد عند البيع . وتستند هذه القاعدة الى الاسس الاتية :

١- أن سعر بيع المنتج يتحدد عند البيع بصفة نهائية .

٢- أن المنتج قد ترك المشروع الذى حصل على اصل (نقدية أو ما يعادلها) حل محله نتيجة عملية المبادلة .

٣- تعتبر عملية البيع هي الحدث الذى له اكبر دلالة مالية في النشاط الاقتصادى للمشروع .

٤- تكون معظم التكاليف الخاصة بانتاج السلع او الحصول عليها وتكاليف بيعها قد تحددت بصفة نهائية في تاريخ البيع .

معنى عملية البيع :

ونتساءل الان متى يتم البيع :

من الناحية القانونية يتم البيع عند انتقال حق ملكية السلع المباعة الى الغير (العميل) ، وعندما ينشأ على العميل الالتزام بالوفاء بالثمن .

غير ان المحاسبين - لاعتبارات عملية - يعتبرون ان عملية البيع تتم عند تسليم السلع المباعة الى العميل .

ويعتبر المحاسبون احيانا ان السلع قد تم بيعها عند تخصيصها للعميل وبعد ابداء رغبته في الشراء . وينبغي ان يراعى في هذه الحالة ان تكون نية المشترى قد استقرت على الشراء وأن نية البائع قد استقرت على البيع .

ويترتب على ذلك ان تسليم البضاعة كأمانة لا يتضمن معنى مبادلتها بين (الاصيل) او البائع و (الوكيل) الذى يتسلم هذه الامانة ، اذ لا يتوافر في هذه العمليات القرينة التي تدل على وجود عملية بيع او (مبادلة) كاملة .

معايير اثبات اتمام عملية البيع :

ونذكر فيما يلي المعايير التي تستخدم لاثبات اتمام عملية البيع :

١. وجود قرينة نهائية على نية المشترى على الشراء ونية البائع على البيع .

٢. التحقق من وجود سلعة معينة معدة للبيع .

٣. وجود اتفاق بين البائع والمشترى بشأن سعر البيع او وجود معادلة لتحديد سعر البيع .

المفهوم الخامس : تحقق الايراد بعد البيع :

يتحقق الايراد بعد البيع في عدد من الحالات الخاصة من بينها :

١. في حالة البيع بالتقسيط :

حيث يعتبر ان الايراد يتحقق بعد البيع بمقدار ما يحصل من مقدم الثمن في سنة البيع وما يحصل من الاقساط في كل سنة من السنوات التالية .

٢. في حالة صعوبة تقييم ثمن البيع :

حيث يصعب تقييم الاصول التي يحصل عليها المشروع ثمنا لما يقدمه من سلع او خدمات الى المشترى ومثال ذلك : حالة تقديم المشترى الى البائع اصلا ملموسا او اصلا غير نقدى ليس له قيمة سوقية ، أو كان من الصعب تقدير قيمته . وفي هذه الحالات لا بد من تأجيل اثبات الايراد حتى يتم تحديد قيمة الاصل بوسائل قابلة للتحقق .

وهذه حالات نادرة في مجال الاعمال والحياة العملية .

٣. في حالة توافر درجة كبيرة من المخاطرة :

أي عندما تتضمن عملية البيع درجة كبيرة من المخاطر ويتم الاتفاق على سداد الثمن الى البائع على اقساط طويلة ويكون هناك شك كبير في تحصيلها .

وفي مثل هذه الحالات تعتبر الاقساط الاولى التي يتم تحصيلها بمثابة رد للتكاليف المستثمرة التي تم انفاقها . وبعد استرداد جميع التكاليف تعتبر الاقساط التي يتم تحصيلها بعد ذلك ربحا للمشروع .

أي انه في هذه الحالة الاخيرة يثبت الربح بعد استرداد التكاليف .

مثـــال ١ :

فلو ان احدى شركات الاراضي الفضاء قد باعت اراضي في سنة معينة بمبلغ /٤٠٠٫٠٠٠/ ليرة (دون فوائد التقسيط) تبلغ تكلفتها /٢٤٠٫٠٠٠/ ليرة واتفقت مع المشترى على دفع ربع الثمن نقدا اى /١٠٠٫٠٠٠/ ليرة على ان يسدد الباقي من الثمن وقدره /٣٠٠٫٠٠٠/ ليرة على ستة اقساط سنوية بواقع /٥٠٫٠٠٠/ ليرة في السنة ، فأن ذلك يعني ان الربح المكتسب وقدره /١٦٠٫٠٠٠/ليرة لم يتحقق كله خلال تلك السنة التي تم فيها البيع . وانما تكون الشركة قد حققت نسبة معينة من الربح في سنة البيع تحتسب على اساس ما حصل نقدا .

وتحقق الشركة في السنوات التالية نسبة معينة من الربح تحسب على اساس ما يحصل فعلا من الاقساط .

وفي مثالنا هذا تكون النسبة المئوية للربح في كل مبلغ تحصله الشركة من المشترين هي :

الربـــح المكتســـب	٠٠٠ر ١٦٠	= ٤٠ ٪
ثمن البيــــــــع	٠٠٠ر ٤٠٠	

ونبين في الجدول الاتي الربح المكتسب غير المحقق ، والمبالغ المحصلــة خلال كل عام ، والربح المحقق خلال كل سنة من السنوات .

الســـــنة	الربح المكتسب خلال العام .	المبالغ المحصلة خلال العام من اصل ثمـــن البيـــــع .	الربح المحقق خلال العام بنسبة ٤٠٪ من متحصلات العام .
الاولـــى	١٦٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠
الثانيـــة	١٢٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
الثالثــة	١٠٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
الرابعــة	٨٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
الخامســة	٦٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
السادســة	٤٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
السابعــة	٢٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠

ويتضح من الجدول السابق ان الربح المحقق للسنة التي تم فيها البيع قد بلغ /٠٠٠ر٤٠/ ليرة فقط من الربح المكتسب عن عملية البيع كاملة الذى بلغت قيمته /٠٠٠ر١٦٠/ ليرة .

ويتم اثبات الربح المكتسب والربح المحقق في هذه الحالة بالقيدين الاتيين :

١٦٠ ٠٠٠		من ح/ مبيعات الاراضي .
	١٦٠ ٠٠٠	الى ح/الارباح المكتسبة غير المحققة
		اثبات الارباح المكتسبة

٤٠ ٠٠٠		من ح/ الارباح المكتسبة غير المحققة
	٤٠ ٠٠٠	الى ح/ الارباح المحققة
		الارباح المحققة

ويقفل حساب الارباح المحققة في الجانب الدائن من ح/الارباح والخسائر

ويظهر حساب الارباح المكتسبة غير المحققة في جانب الخصوم من الميزانية .

مثال ٢ :

نستعرض فيما يلي مثالا لتطبيق مفهوم تحقق الايراد بعد البيع بالنسبة لاحدى الشركات العقارية التي تبيع الاراضي الفضاء بالتقسيط .

لو أن احدى الشركات العقارية في لبنان التي تقوم ببيع الاراضي الفضاء بالتقسيط الطويل الاجل قد قدمت اليك البيانات الاتية عن نتيجة بعض عملياتها عن السنة المالية في ١٩٧٧/١٢/٣١ .

تكلفة الاراضي المباعة بالاجل ٣٦٠ ٠٠٠

المبيعات الاجلة ٦٠٠ ٠٠٠

حصل منها نقدا خلال العام ٢٠٠ ٠٠٠

رصيد المشترين اول المدة ٢ ١٠٠ ٠٠٠

حصل منهم خلال العام ٩٠٠ ٠٠٠

الارباح المكتسبة غير المحققة في اول العام ٧٠٠ ٠٠٠

فعند تحديد الربح المكتسب والربح المحقق نتبع الخطوات الاتية :

١. الربح المحقق من مبيعات العام الحالي :

أ. ربح مكتسب غير محقق :

٦٠٠ ٠٠٠ مبيعات — ٣٦٠ ٠٠٠ تكلفة مبيعات = ٢٤٠ ٠٠٠

ب. نسبة الربح المحقق :

$$\frac{٢٤٠\ ٠٠٠}{٦٠٠\ ٠٠٠} \times ١٠٠ = ٤٠ \ ٪$$

جـ. الربح المحقق من مبيعات العام :

٢٠٠ ٠٠٠ المحصل من المبيعات × ٤٠ ٪ = ٨٠ ٠٠٠

د. الربح المكتسب غير المحقق :

٢٤٠ ٠٠٠ ربح مكتسب — ٨٠ ٠٠٠ ربح محقق = ١٦٠ ٠٠٠

٢. الربح المحقق من مبيعات السنوات الماضية :

أ. الربح المكتسب غير المحقق : ٧٠٠ ٠٠٠

ب. نسبة الربح المحقق : $\frac{٧٠٠ ٠٠٠}{٢ ١٠٠ ٠٠٠}$ = ٣٠ ٠/٠

جـ. الربح المحقق من المتحصل عن مبيعات السنوات السابقة

٩٠٠ ٠٠٠ × ٣٠ ٠/٠ = ٢٧٠ ٠٠٠

د. الربح المكتسب غير المحقق :

٧٠٠ ٠٠٠ ربح مكتسب - ٢٧٠ ٠٠٠ = ٤٣٠ ٠٠٠

وبذا يكون مجموع الربح المحقق خلال العام

٨٠ ٠٠٠	من مبيعات السنة الحالية
٢٧٠ ٠٠٠	من مبيعات السنوات السابقة
٣٥٠ ٠٠٠	يظهر في الجانب الدائن من ح/ الارباح والخسائر .

وبذا يكون رصيد الربح المكتسب غير المحقق :

١٦٠ ٠٠٠	من مبيعات السنة الحالية
٤٣٠ ٠٠٠	من مبيعات السنوات السابقة
٥٩٠ ٠٠٠	يظهر في جانب الخصوم من الميزانية

ونلخص في الجدول الاتي مفاهيم تحقق الربح (وقت تحقق الربح) في الفكر المحاسبي .

جدول : مفاهيم تحقق الربح في الفكر المحاسبـــــي

وقت التحقـــــق	المعاييـــــر	حالات التطبيق
١. اثناء عمليات الانتاج	تحديد اسعار البيع على اساس العقود ، أو وجود اسعـــار سائدة بالسوق لكل مرحلـــة من مراحل الانتاج.	العقود طويلة الاجل
٢. في تاريخ انتهـــاء عملية الانتاج.	١. وجود سعر محدد للبيع أو وجود سعر ثابت في السوق ٢. عدم وجود مصروفـــات تسويق كبيرة .	١. المعادن الثمينة ٢. المحاصيل الزراعية ٣. الخدمـات
٣. في وقت البيع	١. وجود اسعار ثابتة للسلع ٢. امكان تقدير المبالـــغ المتوقع تحصيلها. ٣. امكان تقدير المصروفات المحتملة التالية لعملية البيع .	١. معظم السلع .
٤. بعد البيع . وقت التحصيل النقدي	١. في حالة صعوبة تقويـم الاصول التي يحصلهـــا البائع كثمن للبيـــع بدرجة كبيرة من الدقة . ٢. في حالة احتمال وجـود مصروفات كبيرة لا يمكـــن التنبؤ بها بدرجة كبيرة من الدقة في تاريخ البيع	١. المبيعات بالتقسيط لاجال طويلة . ٢. مبادلة بالمبيعات بأصول لا يمكن التحقق من قيمتها . ٣. في حالة توافـــر درجة كبيرة مـــن المخاطر في احتمال تحصيل ثمن البيع .

المبحث الثاني

النفقات

وسنتناول في هذا المبحث تعريف النفقات وعناصرها ومراحل معالجتها في الدفاتر :

أولا : تعريف النفقات :

وتعرف النفقات بانها استخدام او استنفاذ للسلع والخدمات اثناء عملية الحصول على الايراد ، أو هي استنفاذ عناصر الخدمات التي تتصل بانتاج السلعة وبيعها سواء أكان هذا الاستخدام استخداما مباشرا او غير مباشر .

ولهذا يتم التعبير احيانا عن النفقات بالتكاليف المستنفذة .

وتمثل النفقات تدفق الموارد المالية خارج المشروع ، في عكس الايرادات التي تمثل تدفق الموارد المالية الى داخل المشروع .

ثانيا : عناصر النفقة :

تتكون النفقات من ثلاث عناصر وهي :

١. التكاليف :

والمقصود بالتكاليف هو تكلفة انتاج السلع والخدمات المباعة . في تتضمن عناصر التكاليف الخاصة بالانتاج .

٢. المصروفات :

وهي النفقات التي دفعها المشروع في سبيل الحصول على الايراد . ولا تمثل المصروفات عنصرا من عناصر تكاليف السلع او الخدمات المباعة .

ومثال ذلك المصروفات الادارية ، ومصروفات البيع ، والمصروفات المالية للمشروع .

٣. الخسائر :

وهي نفاذ القيمة التي تحقق نتيجة احداث غير مناسبة ، دون أن ترتبط بالايرادات التي يحصل عليها المشروع في خلال فترة زمنية معينة .

أو هي الخسارة التي تصيب المشروع نتيجة نقص في قيمة بيع اصل من الاصول .

ثالثا : مراحل معالجة النفقات بالدفاتر :

تمر معالجة النفقات بثلاث مراحل :

الاولى : مرحلة قياس النفقة .

الثانية : مرحلة تخصيص النفقة .

الثالثة : مرحلة مقابلة النفقات بالايرادات .

ونتناول فيما يلي كلا من هذه المراحل الثلاث :

المرحلة الاولى : مرحلة قياس النفقة :

وفي خلال هذه المرحلة يتم قياس النفقة قياسا موضوعيا على اساس المستندات الخاصة بقيمة النفقة .

الاسس الموضوعية لقياس النفقة :

وتقاس النفقة استنادا الى اسس موضوعية أخذا بموضوعية مبدأ القياس وذلك عن طريق احد الطرق الاتية :

١. المبالغ التي يدفعها المشروع نقدا للحصول على سلعة معينة أو خدمة معينة تكون لازمة لعمليات المشروع وتحقيق الايراد .

٢. المبالغ التي تستحق على المشروع وتتمثل في حقوق مستحقة للغير على المشروع نتيجة حصوله على سلعة او خدمة لازمة لنشاطه والحصول على الايراد .

٣. النقص الذى يطرأ على قيمة الاصول الثابتة الملموسة نتيجة استخدامها في العمل والانتاج بقصد الحصول على الايراد ، ويسجل ذلك بالدفاتر باعتباره استهلاكا للاصول الثابتة .

٤. التخفيض الذى يطرأ على قيمة بعض الاصول الثابتة غير الملموسة نتيجة انتفاع المشروع بهذا النوع من الاصول خلال عدد من السنوات كما هو الحال بالنسبة لشهرة المحل .

٥. التخفيض الذى يطرأ على النفقات الايرادية المؤجلة حيث تستهلك على عدد محدود من السنوات .

طرق قياس النفقات وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ التكلفة الاستبدالية :

من اهم طرق قياس النفقات :

أولا : مبدأ التكلفة التاريخية :

ثانيا : مبدا التكلفة الاستبدالية :

ونتناول فيما يلي كلا من هاتين الطريقتين :

أولا : مبدأ التكلفة التاريخية :

ومبدأ التكلفة التاريخية هو المبدأ التقليدى لقياس النفقات على اساس التكلفة الفعلية التي يتحملها المشروع فعلا. حيث تقاس التكلفة التاريخية بالقيمة الحالية للموارد الاقتصادية التي قدمت في سبيل الحصول على السلع والخدمات اللازمة لاستخدامها في عمليات المشروع .

أى ان التكلفة تتحدد في هذه الحالة على اساس المبلغ الذى يسدد نقدا او يحقق على سداده نتيجة الاتفاق بين المشروع والغير .

وتتميز هذه الطريقة بانها تقوم على معايير موضوعية يمكن التحقق منها ، ذلك لانها تمثل المدفوعات النقدية التي سددها المشروع فعلا ، كما تمثل تكلفة شراء السلع والخدمات في تاريخ حصول المشروع عليها .

ويتحدد الربح في هذه الحالة نتيجة زيادة النقدية او حقوق المشروع على التكلفة التاريخية للموارد المستخدمة .

ويميل المحاسبون الى الاخذ بمبدأ التكلفة التاريخية باعتبارهـــا قابلة للتحقق موضوعيـــا .

ثانيا : مبدأ التكلفة الاستبداليـة :

يقوم هذا المبدأ على قياس الايرادات وفقا للاسعار الاستبداليـــة السائدة التي يتم الحصول عليها عند بيع منتجات المشروع ويتطلب قيـــاس النفقات التي تقابل الايرادات بالاسعار السائدة للسلع والخدمات المستنفـــذة في عملية الانتاج .

ويتحدد الربح في هذه الحالة نتيجة زيادة النقدية او حقوق المشروع على التكلفة الاستبدالية للموارد المستخدمـــة .

ومن الصعوبات التي تقابل المحاسبين عند استخدام مبدأ التكلفـــة الاستبدالية ان الاسعار السائدة قد لا تكون متوافرة دائما لنفس النوع من السلع والخدمات التي تم الحصول عليها من قبل .

وفي حالة اختلاف التكلفة التاريخية اختلافا كبيرا عن الاسعار السائدة ، فأن ذلك يؤثر على تقويم المخزون والاصول الثابتة ، واعباء استهلاكها ، ومـــن ثم على صافي الربح .

المرحلة الثانية : مرحلة تخصيص النفقـة :

وفي هذه المرحلة يتم تخصيص النفقة على نواحي النشاط التي استفـادت منها أو على الوحدات المنتجة التي انتفعت بها ، أو على اقسام المشـــروع الداخلية ، وذلك تبعا لطبيعة نشاط المشروع .

ففي المشروع الصناعي يتم تخصيص نفقة المواد الاولية ونفقة اجور العمال على انواع السلع المختلفة التي ينتجها المشروع تبعا لاستفادة كل نوع منها .

وفي المشروعات ذات الاقسام يتم تخصيص النفقة على كل قسم منها بمقدار افادته من هذه النفقات .

المرحلة الثالثة : مرحلة مقابلة النفقات بالايرادات :

وفي هذه المرحلة تتم عملية مقابلة النفقات بالايرادات الخاصة وذلك حتى يتم قياس الربح على اساس سليم .

ونذكر فيما يلي بعض نماذج التخصيص .

١. تخصيص النفقات على الفترة الزمنية :

يراعى تخصيص النفقات على الفترة الزمنية التي استفادت منها بحيث تحمل ايرادات السنة المالية بنصيبها من النفقات التي انفقها المشروع خلال تلك السنة لمقابلة الايرادات التي تحققت خلالها ، وبحيث يتم ترحيل النفقات المدفوعة مقدما التي تخص السنوات التالية ، وبحيث يتم اثبات النفقات المستحقة عن السنة المالية والتي لم يتم سداد قيمتها بعد .

٢. تخصيص المواد الاولية :

يراعى تخصيص المواد الاولية تطبيقا لمبدأ مقابلة النفقات بالايرادات على النحو الاتي :

أ. جزء من المواد الاولية الذى استخدم في الانتاج العام والذى تم بيعه ، ويعتبر هذا الجزء من بين النفقات التي تقابل ايرادات العام .

ب. جزء من المواد الاولية الذى استخدم في الانتاج التام والذى بقي في مخازن البضاعة الجاهزة في آخر العام ، ويعتبر هذا الجزء نفقة تخص العام القادم .

جـ. جزء من المواد الاولية الذى استخدم في الانتاج غير التام والذى بقي ضمن المخزون وغير التام في آخر العام : ويعتبر هذا الجزء ايضا نفقة ترحل الى العام القادم .

د. جزء من المواد الاولية غير المستخدمة في الانتاج ، والذى بقي كما هو في مخازن المواد الاولية في آخر العام : ومن الواضح انه لا يعتبر نفقة تخص ايرادات العام الحالي ومن ثم فأنه يرحل الى سنة تالية .

أي انه يجب ادراج النفقات التي ترتبط بالمخزون من البضاعة التامة او غير تامة الصنع من المخزون واعتبارها من بين اصول المشروع حتى يتم تحقق البيع .

وهكذا ينبغي توزيع النفقات على السلع التي استفادت منها ومقابلة النفقات بالايرادات وهو ما يتطلب تخصيص النفقات زمنيا بحيث تحمل ايرادات كل فترة بنصيبها من تلك النفقات .

وقد تطلب مبدأ مقابلة النفقات بالايرادات تقسيم التكاليف الى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة :

والتكاليف المباشرة : وهي تكاليف الانتاج التي تصاحب المنتجات مباشرة كالمواد الاولية والاجور المستنفذة في نوع معين من الانتاج وكذلك الحال بالنسبة لتكاليف السلع والخدمات التي يمكن ايجاد علاقة مباشرة بينها وبين المنتج .

والتكاليف غير المباشرة : وتمثل التكاليف غير المباشرة للمنتج من السلع والخدمات التي تستخدم في عملية الانتاج والتي لا يمكن تخصيصها على منتجات معينة تخصيصا مباشرا. وانما يتم تخصيصها وفقا لقواعد موضوعية .

المبحث الثالث

طرق تبويب النفقات

تتعدد الطرق المختلفة لتبويب النفقات . وتختلف طريقة التبويب تبعا لتعدد مفاهيم التبويب على النحو الاتي :

أولا : تبويب النفقات الى ايرادية ورأسمالية ومؤجلة .

ثانيا : تبويب النفقات الايرادية تبعا لوظائف المشروع .

ثالثا : تبويب النفقات تبعا لعلاقتها بحجم الانتاج .

رابعا : تبويب النفقات من حيث طريقة توزيعها على الاقسام .

ونتناول فيما يلي كل طريقة من طرق التبويب هذه .

أولا : تبويب النفقات الى : نفقات ايرادية ورأسمالية ومؤجلة

يمكن تبويب النفقات من حيث مدة الانتفاع بها الى نفقات ايرادية ونفقات رأسمالية ، ونفقات ايرادية مؤجلة . ونتناول فيما يلي كل نوع من هذه النفقات من حيث الغرض منها ، وسنوات الانتفاع بها ، وحجمها ، ومدى تكرارها . (١)

---

(١) دكتور حلمي نمر ، " المرجع سابق الاشارة اليه ، صفحة ٨٠ ، ٨١ .

أولا : الدفقات الايرادية :

وهي الدفقات الدورية العادية التي يدفقها المشروع اثناء مزاولة نشاطه الرئيسي ، والتي تتصل باحدى وظائف المشروع الاساسية وهي :

- الانتاج - البيع - الادارة - التمويل .

ويتميز هذا النوع من الدفقات بالخصائص الاتية :

١. الغرض من الدفقة :

الحصول على الايرادات الدورية للنشاط الرئيسي للمشروع في فترة مالية معينة .

٢. سنوات الانتفاع :

فهذه الدفقات نفقات دورية ترتبط بالسنة المالية التي يتحقق فيها الايراد . وقد يتطلب الامر اجراء بعض التسويات الجردية في اخر العام وذلك لتحديد النفقات المدفوعة مقدما والنفقات المستحقة ، وذلك تنفيذا لاحكام مبدأ مقابلة النفقات بالايرادات.

٣. مدى الانتظام :

وهي تتصف بالانتظام لانها تتعلق بوظائف المشروع الرئيسية وهي الانتاج والبيع والادارة والتمويل .

٤. حجم الدفقة :

ويكون حجم هذا النوع من الدفقات ضئيلا ولكنه يتكرر بصفة منتظمة .

ثانيا : التدفقات الرأسمالية :

وهي الاصول طويلة الاجل التي تتمثل بصفة اصلية في الاصول الثابتة التي يحصل عليها المشروع بقصد الاحتفاظ بها خلال عدد من السنوات لاستخدامها في العمل والانتاج .

ويتميز هذا النوع من التدفقات بالخصائص الاتية :

١. الغرض من التدفقة :

زيادة الطاقة الانتاجية لعدد من السنوات .

٢. سنوات الانتفاع :

تمتد الحياة الانتاجية للاصول الثابتة الى عدد من السنوات يكون عادة كبيرا ، وهو يختلف من اصل الى آخر تبعا لطبيعة الاصل الثابت .

٣. مدى الانتظام :

لا يتكرر شراء الاصول الثابتة الا في نهاية الحياة الانتاجية للاصل الثابت حيث يتم احلال اصل جديد محل الاصل القديم .

٤. حجم التدفقة :

يكون حجم التدفقة عادة كبيرا لانه يرتبط بمصروفات رأسمالية .

ثالثا : التدفقات الايرادية المؤجلة :

وهي المبالغ التي تدفق للحصول على خدمات يستفاد منها في اكثر من فترة مالية ونظرا لان قيمتها تكون كبيرة نسبيا ، وأن الاستفادة منها تنسحب الى اكثر من فترة مالية ، فأنها تعتبر نفقات ايرادية مؤجلة تـوزع على كل سنة من السنوات التي استفادت منها ولهذا تجرى قواعد المحاسبة المقبولة قبولا عاما على استهلاك هذا النوع من المصروفات على عدد محدود من السنوات لا يتجاوز عادة الخمس سنوات .

ومن الامثلة على هذا النوع من المصروفات :

- مصروفات التأسيس .

- الحملات الاعلانية .

- مصروفات البحوث والدراسات .

ويتميز هذا النوع من النفقات بالخصائص الاتية :

١. الغرض من النفقة :

والغرض من النفقات الايرادية المؤجلة هو الحصول على خدمات تستفيد منها اكثر من سنة مالية واحدة ، وتؤدي الى الحصول على ايرادات دورية خلال عدد من السنوات القادمة .

٢. سنوات الانتفاع :

تمتد مدة الانتفاع بها الى عدد محدود من السنوات وذلك بسبب العلاقة بين هذه النفقات وبين الايرادات التي يحصل عليها المشروع خلال هذا العدد المحدود من السنوات .

٣. مدى الانتظام :

ولا تتكرر النفقات الايرادية المؤجلة عادة ، لانها تتعلق بتأسيس الشركة والحملات الاعلانية ومصروفات البحوث التي تستفيد منها الشركة خلال عدد من السنوات .

٤. حجم النفقة :

ويكون حجم النفقة عادة متوسطا بين حجم نفقة الاصول الرأسمالية والنفقات الايرادية المنتظمة .

ونلخص في الجدول الاتي معايير التمييز بين انواع النفقات من حيث كونها ايرادية ورأسمالية ومؤجلة .

معايير التمييز بين انواع النفقات من حيث كونها ، ايرادية ورأسمالية ، ومؤجلة .

بيان	ايرادية	رأسمالية	مؤجلة
١. الغرض من النفقة	الحصول على ايرادات دورية في فترة مالية	زيادة الطاقة الانتاجية لعدد كبير من السنوات	الحصول على ايرادات دورية خلال عدد من السنوات .
٢. سنوات الانتفاع	خلال سنة	عدد كبير من السنوات	عدد محدود من السنوات
٣. مدى تكرار النفقة	دورية ، لانها تتعلق بوظائف المشروع (انتاج - بيع - ادارة - تمويل) .	لا تتكرر دوريا لانها تتعلق بزيادة الطاقة الانتاجية .	لا تتكرر دوريا ، تتعلق بتكوين الشركة او الحملات الاعلانية او البحوث
٤. حجم النفقة	ضئيل	كبير	متوسط

ثانيا : تبويب النفقات الايرادية تبعا لوظائف المشروع :

ويمكن تقسيم النفقات الايرادية من حيث وظائف المشروع الى الانـــواع الاتيـــة :(١)

أولا : نفقات ايرادية خاصة بوظيفة الانتـــاج .

ثانيا : نفقات ايرادية خاصة بوظيـــفة البيـع .

ثالثا : نفقات ايرادية خاصة بوظيفـة الادارة .

رابعا : نفقات ايرادية خاصة بوظيفة التمويـل .

ويتميز هذا التقسيم بصفة اصلية لخدمة الادارة والتعرف على مدى مساهمة كل وظيفة من وظائف المشروع في تحقيق الربـــح .

ونتناول فيما يلي باختصـــار كل نوع من هذه النفقـات .

أولا : النفقات الايرادية الخاصة بوظيفة الانتاج :

١- في المشروعات التجارية :

تتناول النفقات الايرادية الخاصة بوظيفة الانتاج في المشروعات التجارية النفقات الخاصة بعمليات شراء البضاعة التي يتجـــر فيها المشروع ، ولهذا فهي تشمل عادة :

- المشتريـــات .
- مصاريف نقل المشتريـات .
- الرسوم الجمركية على المشتريـات .

---

(١) دكتور حلمي نمر ، المرجع سابق الاشارة اليه صفحة ٧٣ ، ٧٤
ودكتور عمر حسنين " تطور الفكر المحاسبي " (دار الجامعات المصرية ،اسكندرية) ١٩٧٧ ، صفحة ١٤٨ ، ١٤٩ .

ويستبعد من مجموع هذه النفقات مردودات المشتريات لتحديد صافي نفقات الشراء .

٢- في المشروعات الصناعية :

وتتناول النفقات الايرادية الخاصة بوظيفة الانتاج في المشروعات الصناعية جميع النفقات الخاصة بعمليات انتاج السلع التي يقوم المشروع بتصنيعها . وهي تشتمل عادة على العناصر الاتية :

- تكلفة المادة الاولية المستخدمة في الانتاج .
- الاجور ، والمرتبات الصناعية اللازمة للانتاج .
- النفقات الصناعية الاخرى .
- النفقات الادارية المرتبطة مباشرة بالانتاج .

ثانيا : النفقات الايرادية الخاصة بوظيفة البيع :

والمقصود هو النفقات الخاصة بوظيفة البيع والتسويق للبضاعة التامة في المشروعات التجارية ، والبضاعة المنتجة في المشروعات الصناعية ، والخدمات في المنشآت التي تتخصص في تقديم الخدمات .

ويشتمل هذا النوع من النفقات على العناصر الاتية :

- مرتبات موظفي البيع .
- عمولة وكلاء البيع ومصروفات رحلاتهم .
- مصروفات الاعلان الدورية .

وتعتبر هذه النفقات نفقات دورية مباشرة ومصاحبة للايراد .

ثالثا : الدفقات الايرادية الخاصة بالادارة :

وهي دفقات النشاط التي تساعد على الانتاج والمبيعات معا ، والتي توجه الى المشروع باعتباره وحدة كاملة ، اذ توجه الى جميع نواحي نشاط المشروع .

ويدخل في نطاق هذا النوع من التدفقات :

- مصروفات الادارة العليا .
- مصروفات ادارة الحسابات .

ويصعب تخصيص هذا النوع من التدفقات على وظيفة البيع أو وظيفة الانتاج ولهذا فانه يعتبر عادة اعباء دورية ادارية .

رابعا : التدفقات الايرادية الخاصة بوظيفة التمويل :

والمقصود هو التدفقات اللازمة لتمويل عمليات المشروع عن طريق البنوك والمقرضين وبيوت الائتمان .

ويشمل هذا النوع من المصروفات العناصر الاتية :

- فوائد القروض قصيرة الاجل .
- فوائد القروض طويلة الاجل .

وتعتبر هذه التدفقات نفقات دورية للحصول على الايراد عن طريق الحصول على القروض اللازمة لتمويل عمليات المشروع .

ثالثا : تبويب النفقات تبعا لعلاقتها بحجم الانتـــــاج

تبوب النفقات من ناحية علاقتها بحجم الانتاج الى نفقات متغيرة ونفقات ثابتـة .

أولا : النفقات المتغيرة : (١)

وهي تكاليف استخدام الطاقة الانتاجية وتسويق وحدات الانتاج ، وتتمثـــل في تلك المفردات التي تتأثر بتغير حجم النشاط في اى من اقسام المشروع. ولذلــك فأنه يطلق على النفقات المتغيرة احيانا اسم نفقات النشاط حيث تنجم عن النشاط والجهد المبذولين .

ويترتب على ذلك وجود علاقة طردية بين حجم هذه النفقات وبين حجـــم النشاط بمعنى انها تنعدم تماما حيث ينعدم النشاط وتتأثر تأثرا طرديا بتغيـــر حجم النشاط. فمثلا اذا ارتفع حجم النشاط بنسبة ١٠ ٪ مثلا فأن ذلك يؤدى الـى ارتفاع النفقات المتغيرة بنفس النسبة .

هذا ونورد فيما يلي الخصائص الاساسية التي تحكم النفقات المتغيرة :

١. تخضع النفقات المتغيرة للرقابة المباشرة للمستويـــــات التنفيذية في المشروع .

٢. تتأثر النفقات المتغيرة بتغير حجم النشاط في تتبعـــــه ارتفاعا وانخفاضا وهي تنعدم في حالة انعدام النشاط .

---

١. دكتور خيرت ضيف : في المحاسبة الادارية " الميزانيات التقديرية " صفحـــة ٣٨٥ ، ٣٨٦ .

٣. على الرغم من العلاقة المباشرة بين الانتاج والتكاليف المتغيرة ، فأن بعض هذه التكاليف يتأثر ايضا بالسياسة التي تتبعها ادارة المنشاة ، فقد يحدث مثلا ان تستخدم ادارة المشروع نوعا معينا من المواد الخام أقل تكلفة من النوع الذى تستخدمه حاليا مما يؤدى الى تخفيض النفقات المتغيرة دون ان يكون السبب هو تخفيض حجم النشاط .

٤. تتميز النفقات المتغيرة من حيث علاقتها بحجم الانتاج بالتغير في المجموع والثبات في تكلفة الوحدة . والمقصود بذلك هو انه اذا نسبنا النفقات المتغيرة الى عدد الوحدات المنتجة لوجدنا انها ثابتة من حيث نصيب الوحدة . فاذا فرضنا على سبيل المثال ان النفقات تبلغ ١٠٠٠ ليرة بفرض ان عدد الوحدات المنتجة هو ١٠٠٠ وحدة فأن ذلك يعني ان نصيب الوحدة يبلغ ليرة واحدة . اما اذا كان عدد الوحدات المنتجة هو ٥٠٠ وحدة فقط فأن مجموع النفقات المتغيرة يصبح ٥٠٠ ليرة أى انه اذا انخفض عدد الوحدات المنتجة بنسبة ٥٠٪ فأن مجموع النفقات المتغيرة ينخفض بنفس النسبة ايضا ، ومع ذلك فأن تكلفة الوحدة الواحدة تظل كما هي ليرة واحدة في الحالتين.

ثانيا : النفقات الثابتة : (١)

تعرف بأنها نفقات زمنية لتوليد الطاقة الانتاجية ، وتتمثل في مفردات المصروفات والاعباء التي لا تتأثر بتغير حجم النشاط والانتاج وتظل كما هي فترة من الزمن ، ولعل السبب الرئيسي في وجود النفقات الثابتة هو حاجة المنشأة التي تملك الاصول وتجعل عناصر الانتاج في حالة تأهب دائم للعمل ، ولهذا يطلق عليها تكاليف الطاقة .

---

١. دكتور خيرت ضيف : المرجع سابق الاشارة اليه ، صفحة ٣٨٣ ، ٣٨٤

وقد يحدث ان تتغير هذه التدفقات بتغير الهيكل الاساسي للمنشـــــأة واختلاف ظروف الانتاج او بتحويل سياسة المشروع الى نواحي جديدة ، وهذا يعنـــي أن ثبات التدفقـات يكون نسبيا في حدود طاقة معينة .

وتتلخص فيما يلي اهم مميزات التدفقـات الثابتة :

١. لا تخضع التدفقـات الثابتة لرقابة المستويات التنفيذية اذ انها تنشأ نتيجة سياسات او قرارات ادارية ولـــذا فأنها تخضع لرقابة الادارة العليا .

٢. لا تحدث التدفقات الثابتة كنتيجة لتحقيق حجم معين مـــن النشاط طالما انه في حدود المستوى السائد ، وهــــــذا يعني انه لا توجد علاقة بين التدفقـات الثابتة والطاقـة الانتاجية في حدود المستوى السائد للنشاط. فقد يزيـد الانتاج او ينخفض في حدود ذلك المستوى السائد دون أن تتأثر التدفقات الثابتة .

٣. تتميز التدفقات الثابتة بالثبات في المجموع والتغيـــر في الوحدة ، فبفرض ان التدفقات الثابتة هي ١٠٠٠ ليرة ، وأن عدد الوحدات المنتجة هو ١٠٠٠ وحدة فأن نصيـــب الوحدة من التدفقات الثابتة يبلغ ليرة واحدة . امـــا اذا كان عدد الوحدات المنتجة هو ٥٠٠ وحدة بدلا مـــن ١٠٠٠ وحدة فأن نصيب الوحدة من التدفقات الثابتة يصبح ٢ ليرة . وهكذا نرى ان التدفقات الثابتة تبقى فـــي مجموعها رغم تغيرها بالنسبة للوحدة .

رابعا : تبويب النفقات من حيث طريقة توزيعها على اقسام المشروع :

يمكن تبويب النفقات من حيث طريقة توزيعها بين الاقسام المختلفة للمشروع الى الانواع الاتية :

أولا : النفقات المباشرة للقسم المعين :

والمقصود هو النفقات التي يستفيد منها قسم معين استفادة كاملة ، ومثال ذلك مرتبات العاملين في قسم ما . ويحمل القسم بهذه النفقات دون حاجة الى توزيع .

ثانيا : النفقات غير المباشرة القابلة للتخصيص :

والمقصود هو النفقات التي يمكن تخصيصها بدرجة كبيرة من الدقة ويتم عادة نتيجة استخدام وسائل معينة .

ومن الامثلة على ذلك :

١. الايجار الذى يمكن توزيعه على الاقسام المختلفة تبعا للمساحة التي يشغلها كل منها .

٢. التأمين حيث يمكن توزيعه على اساس مساحة كل قسم ، أو على اساس متوسط قيمة المخزون في كل قسم او كل مخزن .

ثالثا : نفقات غير مباشرة يصعب تخصيصها على الاقسام :

والمقصود هو النفقات التي يستفيد منها المشروع باعتباره وحدة واحدة ويصعب تحديد نصيب كل قسم منها .

المبحث الرابع

موضوعات اخرى خاصة بالدفقات

تثير الدفقات بعض الموضوعات الاخرى المرتبطة بها وهي :

أولا : الدفقات الافتراضية او الضمنية .

ثانيا : الفوائد على القروض .

ثالثا : فوائد تمويل الاصول الثابتة .

رابعا : الخصم النقدي والمسموحات .

خامسا : التالف .

ونتناول فيما يلي كلا من هذه الموضوعات .

أولا : الدفقات الافتراضية او الضمنية : (١)

تقسم الدفقات الى نوعين :

١. دفقات فعلية : وهي الدفقات التي يدفقها المشروع فعلا في سبيل الحصول على اصل معين او خدمة معينة .

٢. دفقات افتراضية : ويطلق عليها احيانا الدفقات الضمنية والمقصود هو الدفقات الافتراضية التي لم تدفق فعلا ، وانما يفترض احتسابها . واهم مثال على الدفقات الافتراضية ، احتساب فائدة على رأس المال المملوك ، واعتبار تلك الفائدة جزءا من الدفقات اللازمة لنشاط المشروع والتي يتحمل بها الربح .

---

(١). دكتور عمر حسنين : المرجع سابق الاشارة اليه صفحة ١٢٨ ، ١٢٩ .
ودكتور فاروق عبد العال : " تحليل قواعد المحاسبة المتعارف عليها" ، رسالة الماجستير، جامعة الاسكندرية ١٩٧٠.

الحجج المؤيدة لاثبات التدفقات الافتراضيـة :

ونستعرض فيما يلي الحجج التي يستند اليها انصار اثبات التدفقـــات الافتراضيـــة :

١. مسايرة الفكر الاقتصادى :

الذى يعتبر رأس المال احد العناصر اللازمة للانتاج ، ولهذا فانـه يجب ادراج فائدة رأس المال ضمن التدفقات واعتبارها جزءا مـــن تكلفة الانتاج .

وطالما انها كانت احد عناصر التدفقات اللازمة للحصول على الايـــراد فلا بد من مقابلتها بالايراد الذى يتم الحصول عليه في فتـــرة زمنية معينة عند تحديد صافي الربح .

٢. احتساب فائدة رأس المال يجعل مقارنة نتائج المشروعات تقـــوم على اسس سليمة :

وذلك بسبب اختلاف حجم رأس المال المملوك وحجم رأس المال المقترض من مشروع الى آخر .

فقد نجد مشروعين متماثلين من حيث الحجم ، ولكنهما يختلفان مـــن حيث رأس المال المملوك ورأس المال المقترض وذلك على النحو الاتي :

	المشروع الاول	المشـــروع الثانـــي
رأس المال المملوك	٤ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
رأس المال المقترض	—	٣ ٠٠٠ ٠٠٠
	٤ ٠٠٠ ٠٠٠	٤ ٠٠٠ ٠٠٠

واذا افترضنا ان كلا منهما قد حقق ربحا صافيا خلال مدة معينة قدره ٨٠٠٫٠٠٠/ ليرة ، وذلك بعد ان تحمل المشروع الثاني بفائدة الاموال المقترضة وقيمتها ٣٦٠٫٠٠٠/ ليرة بمعدل ١٢ ٠/٠ سنويا وهو سعر الفائدة السائد في السوق .

فأنه يبدو لاول وهلة ان المشروعين قد حقق كل منهما ربحا صافيا متساويا ، وذلك بسبب تجاهل احتساب الفائدة على رأس المال المملوك في كل من المشروعين والاكتفاء باحتساب فائدة الاموال المقترضة بالنسبة للمشروع الثاني .

ولو اننا احتسبنا فائدة رأس المال المملوك لتغير صافي الربح على النحو الاتي :

	المشروع الاول	المشروع الثاني
صافي الربح بعد احتساب الفائدة على الاموال المقترضة .	٨٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠
الفائدة على رأس المال المملوك		
٤٫٠٠٠٫٠٠٠ × ١٢ ٠/٠	٤٨٠ ٠٠٠	
١٫٠٠٠٫٠٠٠ × ١٢ ٠/٠		١٢٠ ٠٠٠
صافي الربح بعد احتساب فائدة رأس المال المملوك .	٣٢٠ ٠٠٠	٦٨٠ ٠٠٠

وهكذا يؤدي احتساب الفائدة على رأس المال المملوك الذي يختلف من مشروع الى اخر الى تصوير حقيقة نتيجة نشاط المشروع وجهود الادارة . ولا شك ان ذلك يؤدي الى الحكم على ان ادارة المشروع الثاني اقدر من ادارة المشروع الاول . فاحتساب فائدة راس المال تعتبر امرا لازما لتكون المقارنة بين نتائج المشروعات المختلفة على اسس سليمة .

وعند الاخذ بالرأى الذى ينادى باحتساب فائدة على رأس المال المملوك اسوة بالفائدة على الاموال المقترضة ، وبافتراض ان سعر الفائدة ١٢ ٠/٠ سنويا بالنسبة لجميع الاموال المستثمرة ، فأن الفائدة التي يتحمل بها المشروع الاول تكون /٤٨٠٠٠ر/ ليرة وكذا الفائدة التي يتحمل بها المشروع الثاني على السواء .

ويؤيد اصحاب هذا الرأى وجهة نظرهم هذه بأن هذه الطريقة تؤدى الى تصحيح الاوضاع المترتبة على عدم كفاية راس المال المملوك في احد المشروعات وزيادته في المشروع الاخر ، وبهذه الطريقة تكون البيانات الاخرى الخاصة بالنفقات والايرادات اداة سليمة للحكم على تصرفات الادارة ومدى كفايتها بعد تحقيق المساواة بين المشروعات فيما يتعلق بتكلفة الاموال المستثمرة في المشروع سواء أكانت مملوكة او مقترضة .

الاعتراضات على احتساب النفقات الافتراضية :

على ان فكرة احتساب فائدة على رأس المال لم تلق قبولا من المحاسبين بصفة عامة ، وهم يعترضون على هذا الراى للاسباب الاتية :

١- احتساب الفائدة على رأس المال مسألة نظرية وليست واقعة فعليــة :

فاذا كانت الفائدة من وجهة النظر الاقتصادية هي نفقة لازمة للانتاج ، الا ان هذا الرأى رأى نظرى ، والمحاسبة لا تسجل الاراء وانما تسجل النفقات الفعلية التي يتحملها المشروع .

واذا كان احتساب الفائدة امرا مقبولا في سبيل تحديد سعر البيع الا ان الغرض من ذلك يعتبر اداة للاسترشاد بها في هذا الصدد . ولكن سعر البيع الذى يتحقق فعلا يتأثر بكثير من العوامل الاخرى وقد يضطر الى تجاهل سعر الفائدة .

٢. احتساب فائدة على رأس المال يتعارض مع مبدأ الموضوعية :

احتساب الفائدة ضمن عناصر نفقات الانتاج يتطلب ادراجها ضمن ايرادات المشروع باعتبارها تمثل عائد رأس المال المملوك .

ويرى المحاسبون انه لا يوجد سند موضوعي لاثبات تلك الفائدة ، وأن مبدأ " الموضوعية " من المبادىء المحاسبية التي ينبغي الالتزام بها .

٣. يمكن احتساب الفائدة على رأس المال في صورة بيانات اضافية بما يجعل البيانات قابلة للمقارنة :

أي انه ليس من الضروري تسجيل فائدة رأس المال لتكون البيانات المحاسبية في المشروعات المختلفة قابلة للمقارنة ، اذ يمكن احتساب فائدة رأس المال في صورة بيانات اضافية او تكميلية بعيدا عن الحسابات والدفاتر عند القيام بهذه المقارنات .

وتقضي مبادىء المحاسبة المتعارف عليها بعدم اثبات النفقات الافتراضية .

ثانيا : الفوائد على القروض :

١. تعريف الفائدة :

الفوائد على القروض هي نفقة لازمة في سبيل الحصول على خدمة تتمثل في الحصول على اموال مملوكة للغير والانتفاع بها باستخدامها في الانتاج ويحتاج المشروع الى الحصول على قروض من البنوك وهيئات الائتمان بسبب نقص رأس المال المملوك . وكان يمكن توفير فائدة القرض في حالة كفاية رأس المال المملوك للمشروع .

٢- الفائدة على القروض نفقة واجبة الخصم :

ويتفق رجال الادارة مع المحاسبين من حيث اعتبار فائدة القرض نفقة يحمل بها الايراد قبل الوصول الى صافي الربح .

ولكي يكون الحكم سليما على مدى كفاية الادارة فأنه ينبغي تحديد صافي الربح على مرحلتين :

في المرحلة الاولى : يحدد صافي الربح قبل خصم الفوائد للوصول الى صافي الربح الذى يصور نتيجة جهود الادارة .

وفي المرحلة الثانية : يحدد صافي الربح بعد خصم الفوائد التي تمثل نصيب المقترضين في الربح نتيجة قيامهم بتمويل عمليات المشروع .

وتأخذ تشريعات الضرائب في جميع دول العالم بمبدأ اعتبار فائدة القرض عبئا من الاعباء جائزة الخصم عند تحديد وعاء الضريبة على الارباح التجارية والصناعية ، طالما ان القرض قد استخدم في سبيل تحقيق اغراض المنشأة .

ثالثا : فوائد تمويل الاصول الثابتة :

استقر الفقه المحاسبي على ان القيمة الاقتصادية للاصل هي قيمة السلع والخدمات المدفوعة من اجل الحصول عليه .

وينبغي ان نفرق بين الحالات الاتية عند تحديد تكلفة الاصل :

أولا : عند الشراء نقــــدا :

تتحدد تكلفة الاصل في هذه الحالة على اساس الثمن الذى يدفـــع نقدا للحصول على هذا الاصل ونقل ملكيته الى المشروع .

ثانيا : عند الشراء الاجل مع وجود فوائد لتمويل الشراء :

تعتبر الفائدة مقابل خدمات الاموال المستثمرة التي كانت لازمـة للحصول على الاصل الثابت . وعند معالجة فوائد تمويل الاصـول الثابتة ، ينبغـي ان نفرق بين حالتيـن :

١. فوائد التمويل التي يتحمل بها المشروع قبل بدء استخدام الاصل الثابــت في الانتـــاج :

وتعتبر هذه الفوائد نفقة ايرادية مؤجلة تستهلك على عدد مـــن السنوات التالية لبدء استخدام الاصل الثابت في الانتاج تتراوح بين ثـــلاث وخمس سنـوات .

٢. فوائد التمويل التي يتحمل بها المشروع بعد بدء استخدام الاصل الثابــت في الانتـــاج :

وتعتبر هذه الفوائد نفقة يتحمل بها الايراد عن الفترة التاليـــة لبدء استخدامه في العمل والانتاج ، بحيث يتحمل الايراد بنصيبه من تلـــك الفوائد عن كل فترة .

وقد ايد النظام المحاسبي الموحد في مصر هذا الرأى حيث ذكر انه :(١)

" اذا قامت الوحدة بشراء اصول ثابتة عن طريق الاقتراض طويل "
" الاجل او بالتقسيط فانها تتحمل فوائد ومصروفات فتـــرة "
" الائتمان . وقد اطلق النظام على هذه الفوائد والمصروفات "
" اسم " التكاليف المباشرة لتمويل الاصول الثابتة " واعتبرها "
" من النفقات الايرادية المؤجلة الى ان تبدأ الاصول الثابتة "
" في الانتاج فيوقف تحميل هذه الاعباء على حساب النفقات الايرادية "
" المؤجلة وتعتبر نفقات ايرادية تتحمل بها الفترة المالية . "

١. دكتور خيرت ضيف" النظام المحاسبي الموحد" (دار الجامعات المصرية) صفحة ٥٤٨ .

رابعا : الخصم النقدي والمسموحات

يحدد المشروع عادة سعرا لبيع السلع على اساس البيع الاجل . ولكنه عند تنفيذ عملية البيع قد يختلف الثمن الذي يدفعه المشتري ثمنا للحصول على هذه السلع بما يقل عن السعر المعلن . وقد يكون ذلك نتيجة للخصم النقدي اي مقابل الحصول على الثمن نقدا ، وقد يكون نتيجة للمسموحات التي يسمح بها البائع للمشتري .

الخصم النقدي :

ويمنح الخصم النقدي للاسباب الاتية :

١. مقابل حصول البائع على الثمن نقدا مما يمكنه من استثمار حصيلة البيع في عمليات المشروع .

٢. مقابل المصروفات التي يتحملها المشروع في سبيل تحصيل المبالغ المستحقة له على عملائه كعمولة التحصيل ومصروفات التحصيل .

٣. لتأمين المخاطر الناتجة من الديون المعدومة عند توقف بعض العملاء عن دفع بعض ما عليهم بسبب اعسارهم او افلاسهم.

المسموحات :

وقد يتنازل البائع الى المشتري عن جزء من ثمن البيع لسبب من الاسباب .

وكان العرف يجري على اعتبار كل من الخصم النقدي المسموح به والمسموحات بمثابة نفقة من بين عناصر النفقات .

غير ان الفقه المحاسبي قد استقر على اعتبار كل منهما تخفيضا في الايرادات الناتجة من المبيعات ، اى اعتبار كل منهما بمثابة تعديل في ثمن البيع .

ومن وجهة نظر المشترى كان العرف يجرى على اعتبار الخصم النقدى المكتسب والمسموحات التي تم الحصول عليها عند الشراء بمثابة ايرادات للمشروع .

غير ان الفقه المحاسبي قد استقر على اعتبار كل منهما بمثابة تخفيض لثمن الشراء اى تعديل لنفقة الشراء ، بحيث تعتبر التكلفة الحقيقية هي صافي القيمة النقدية للمشتريات .

ويستند هذا الرأى الى ان القول بغير ذلك يؤدى الى اعتبار ان عملية الشراء قد انتهت الى تحقيق ربح بقيمة الخصم والمسموحات التي حصل عليها المشروع . ومن المقرر ان الربح لا يتحقق بالشراء ، وأن الشراء انما هو عملية سابقة على عملية البيع التي تؤدى الى تحقيق الربح .

خامسا : التالف

والتالف من الموضوعات التي تحتاج الى شيء من العناية عند قياس تكلفة المبيعات والمخزون السلعي . (١)

وينقسم التالف الى ثلاث انواع :

١ . تالف طبيعي او عادى : ويعتبر عبئا على الانتاج طالما انه في حدود المعدلات المتعارف عليها .

ومثال ذلك فاقد البنزين بسبب نسبة التبخر المتعارف عليها والنقص الطبيعي في بعض المحاصيل الزراعية بسبب الجفاف .

---

(١) دكتور عمر حسنين : المرجع سابق الاشارة اليه ، صفحة ١٥٥ .

٢. تالف غير طبيعي او غير عادي : ولا يعتبر هذا النوع عبئا على الانتاج ، وانما يعتبر بمثابة خسارة تظهر في مفردة مستقلة في قائمة الدخل .

٣. النقص الكبير في قيمة المخزون : تتعرض بعض السلع الموسمية لتقلب سريع في اذواق المستهلكين مما يؤدي الى نقص كبير في قيمتها في نهاية الموسم .

كما يتعرض لهذا النوع من التقلبات السلع المتطورة بسرعة كبيرة كما هو الحال في الحاسبات الالكترونية . وفي هذه الحالة ينبغي تخفيض قيمة هذا النوع من المخزون السلعي الى مستوى يتفق مع قيمته السوقية المنخفضة التي قد تكون اقل من سعر التكلفة .

المبحث الخامس

المكاسب والخسائر

نتناول في هذا المبحث :

أولا : تعريف المكاسب والخسائر .

ثانيا : التمييز بين المكاسب العادية ، والمكاسب الاستثنائية .

ثالثا : الهبات باعتبارها صورة من صور المكاسب .

رابعا : تعريف الخسائر .

خامسا : قياس الخسائر .

سادسا : توقيت تسجيل تحقق الخسائر .

سابعا : عدم جواز ترحيل الخسائر الى الفترات الحالية .

ثامنا : تسجيل التدهور التدريجي الذى يطرأ على الاصل .

أولا : تعريف المكاسب والخسائر :

تمثل المكاسب والخسائر احداثا ملائمة او غير ملائمة للمشروع ، لا تتصل اتصالا مباشرا بنواحي نشاط العادية التي تستهدف الحصول على الايراد .

ويقصد بنواحي النشاط العادية للمشروع التي تستهدف الحصول على الايراد هي نواحي النشاط الرئيسية التي تكون منتظمة ومتكررة .

اما نواحي النشاط التي لا تدخل في الاغراض الرئيسية للمشروع فتكون عادة عارضة وقدرية .

والغرض من فصل المكاسب والخسائر عن نتيجة النشاط الاصلي للمشروع هو ان يتعرف قراء القوائم المالية على نتيجة نشاط المشروع في السنوات السابقة والحالية والمستقبلة بما يسمح بدراسة وتحليل نتيجة النشاط الرئيسي للمشروع والتنبؤ بها في المستقبل .

ثانيا : التمييز بين المكاسب والخسائر العادية والاستثنائية :

ويجب التمييز بين نوعين من المكاسب والخسائر :

النوع الاول : المكاسب والخسائر التي تترتب على نواحي النشاط العادية للمشروع .

النوع الثاني : المكاسب والخسائر الاستثنائية .
EXTRAORDINARY GAINS & LOSSES.

ثالثا : الهبات باعتبارها صورة من صور المكاسب : (١)

وينبغي التمييز بين نوعين من الهبات عند معالجتها " محاسبيا " وذلك تبعا للظروف المحيطة بالهبة والغرض منها ، وذلك على النحو الاتي :

١- هبة الغرض منها زيادة ربح المشروع :

وفي هذه الحالة تعتبر الهبة ربحا .

٢- هبة الغرض منها المعاونة على انشاء مشروع جديد او استحداث نوع جديد من المشروعات او سلع جديدة :

وفي هذه الحالة تعتبر الهبة بمثابة رأس مال .

ويجب قياس الهبة ، كما هو الحال بالنسبة للايراد على اساس القيمة السائدة للاصول التي تسلمها المشروع .

رابعا : تعريف الخسائر :

تعرف الخسائر بأنها نفاذ القيمة التي تتحقق نتيجة احداث غير مناسبة او ملائمة .

فهي اذن ليست تخصيصا للنفقة وليست نتيجة النشاط العادى للمشروع الذى يزاوله بقصد الحصول على الايراد .

وبعبارة اخرى يقصد بالخسارة النفاذ او تخصيص النفقات التي لا ترتبط بالايراد على الفترة الزمنية التي تتحقق فيها الخسارة .

وتمثل الخسارة نقصا في القيمة السوقية وقت بيع اصل من الاصول أو عند تحقق الخسارة الكلية او الجزئية لسبب عارض كالحريق .

١- المرجع سابق الاشارة اليه صفحة ٢٠٧ HENDRIKSEN

ومن ثم فأن الخسارة تتميز بصفتين رئيسيتين :

الاولــــى : انها عمليات عارضة غير متكررة ، وليست لازمة للانتاج ، ولــــو انها كانت لازمة لانتاج الايراد لادرجت ضمن الدفقــات .

الثانيــة : انها عمليات لا يتمكن التنبؤ بها سلفا ، ولو انه امكن التنبــؤ بها لكان من الممكن ملافاتها .

ويلاحظ ان هناك معنى آخر لاصطلاح الخسائر ، باعتباره يمثل الزيـــادة في الدفقات على الايرادات خلال فترة زمنية معينة . ويقصد بالخسارة في هـــذه الحالة" عكس صافي الربح" .

خامسا : قياس الخسائر :

تقاس الدفقات والاصول الثابتة وقت الحصول عليها على اساس التكلفة التي تمثل مقياسا قابلا للتحقق .

اما الخسارة فتقاس على اساس القيمة السائدة في تاريخ تحققهـــا باعتبارها معيارا اكثر ملائمة لقياسهـــا .

"فاحتراق مبنى قبل نهاية حياته الانتاجية يمثل خسارة للمشروع حتـى لو كان قد تم استهلاكه استهلاكا كاملا دفتريـــا .

سادسا : توقيت تسجيل تحقق الخســـارة :

يماثل معيار تحقق الخسارة معيار تحقق نفقات الفترة غير أنه لا يمكن مقابلة الخسارة بالايراد كما هو الحال عند مقابلة الدفقات بالايرادات .

ولهذا فأنه ينبغي تسجيل الخسارة في الفترة التي تحقق فيها متى ثبت ان الاصل الذى أصابه الحريق قد اصبح اقل نفعا للمشروع عن قيمته المسجلة في الدفاتر .

وهكذا نجد ان توقيت تسجيل الخسائر يكون امرا لازما في تاريخ الواقعة التي أدت الى هذه الخسارة . ومثال ذلك :

١. الخسارة الناتجة من بيع الاصل الثابت :

يتحقق في تاريخ البيع .

٢. والخسارة الناتجة من الحريق او الحوادث الاخرى :

وتتحقق في وقت حدوث هذا الحريق او الحدث الذى أدى الى تحقق هذه الخسارة .

سابعا : عدم جواز ترحيل الخسائر الى فترات تالية :

ولا يجوز ترحيل الخسائر التي تحققت في فترة ما الى فترة او فترات تالية طالما انها اصبحت خسارة نهائية ، وطالما انه امكن قياسها والتحقق منها . فالقاعدة هو ضرورة اثبات الخسارة بمجرد التحقق منها .

وينبغي مراعاة الاعتبارات الاتية :

١. عند احلال اصل جديد محل اصل قديم لم يكن قد استهلك بالكامل :

فلا يجوز اضافة التكلفة غير المستهلكة للاصل القديم الى تكلفة الاصل الجديد .

٣- عند رد المعدات :

خصم اصدار المعدات غير المستهلكة في تاريخ الرد ، أو علاوة الاصدار غير المستهلكة في ذلك التاريخ ، ينبغي تحميلهـــا على ربح السنة التي تم فيها رد تلك المعدات ولا يجـــوز توزيعها على سنوات حياة المعدات الجديدة المقدرة التـــي حلت محل المعدات القديمة .

واذا كانت قوانين الضرائب على ارباح المهن الصناعية والتجاريـــة وغير التجارية تنص عادة على ترحيل الخسائر ، فأن هذا المبدأ يعتبر مبـــدأ ضريبيا ولا يعتبر مبدأ محاسبيا. (١)

ويهدف المشرع الضريبي الى تحقيق مبدأ العدالة في الضرائب وذلـــك بالتخفيف من عبء الضريبة بالنسبة للممول الذى يحقق خسارة ضريبية (أى نتيجة تحديد وعاء الضريبة) بما يتيح تعويض الخسائر التي يحققها في سنة معينـــة (أدنى عدد من السنوات) مـن ارباح السنوات التالية (في حدود ثلاث سنـــوات تالية عادة) قبل ان يخضع ارباحه للضريبة على ارباح المهن الصناعية التجارية وغير التجارية .

ويحدد المشروع الضريبي القواعد التي تنظم استفادة الممول مـــن بعد ترحيل الخسارة في نطاق حدود وبشروط معينة .

ثامنا : تسجيل التدهور التدريجي الذى يطرأ على الاصـل :

يؤدى التدهور او النقص الذى يطرأ على الاصل الى تحقيق خســارة ، وقد يحدث هذا التدهور تدريجيا خلال عدد من السنوات ، ويكـــون من الصعب في هذه الحالة تحديد الوقت الذى تتحقق فيه الخســارة . وعلى العموم فأنه يجب تسجيل الخسارة بمجرد ان يتبين المشـروع ان الاصل قد نفذت قيمته وأن هذه الخسارة لا يمكـن تعويضهـــا في المستقبـــل .

١- دكتور خيرت ضيف : " المحاسبة الضريبية " (دار النهضة العربيـــة ، بيروت) صفحة ٢٠٨ وما بعدهـــا .

الفصـــــــل الخامـــــــس

قائمة المركـــــز المالـــــي

أو

الميزانيـــــة .

تعريف قائمة المركز المالي

أولا : الغرض من ترتيب الاصول والخصـــوم .

ثانيا : الصورة التقليدية لعرض الميزانيـــة .

ثالثا : الميزانية في صورة تقرير مالـــي..

رابعا : المبادئ المحاسبية التي تحكم قائمة المركز المالي .

الفصـــــل الخامس

قائمـــة المركز المالـــــــي

المعروف ان الميزانية هي القائمة التي تصور المركز المالـــــي للوحدة الاقتصادية في تاريخ معين ، او هي المرآة التي ينعكس عليها المركـــز المالي للوحدة فـــي التاريخ المذكور فيه .

والميزانية ـ وان كانت لا تعد حسابا او جزءا متمما لنظام القيـــد المزدوج ـ فهي تعد في هيئة قائمة يدرج في جانبه الايمن عناصر الاصـــول والارصدة المدينة الاخرى وفي جانبه الايسر عناصر الخصوم والارصدة الدائنـــة الاخرى .

أولا : الغرض من ترتيب الاصول والخصوم (١):

تقســـم وتبوب عناصر الاصول والخصوم في الميزانية ، ولا يطلب هذا الترتيب لذاته ، وانما يقصد به تيسير فهم المركز المالي للمنشأة وذلك لتحقيق اغراض كثيرة متنوعة منها على سبيل المثال لا الحصر :

١. تحديد مدى كفاية احتفاظ المنشأة لرأسمالها :

وبعبارة اخرى يتم تحديد الاصول الرئيسية التي يتمثل فيهـــا الجزء الاكبر من رأس المال اى طريقة تمثيل رأس المال فـــي أصول ثابتة ومتداولة ووهمية فكلما زادت الاصول الثابتـــة في المنشآت الصناعية عن باقي الاصول كلما كانت القدر علـــى العمل والانتاج وتحقيق الارباح .

---

١. دكتور خيرت ضيف : " النظام المحاسبي الموحد " صفحة ٥٣٣ وما بعدها .

٢. تحديد قدرة المنشأة على الوفاء بما عليها من التزامات قصيرة الاجل نحو الغير وما هو مستحق عليها من المصروفات :

تتوقف قدرة المنشأة على القيام بالوفاء بما عليها من مطلوبات ومصروفات على مدى كفاية رأس المال العامل وهو مقدار زيادة [illegible] وبعبارة اخرى [illegible] كفاية [illegible] اولة والحاضرة التي [illegible] الخصوم الجارية . ولذا تعتبر زيادة الاصول المتداولة على [illegible] للمنشأة [illegible] اولة [illegible]

٣. تحديد قدرة الوحدة الاقتصادية على الوفاء بما عليها من قروض قصيرة وطويلة الاجل :

[illegible] وزيادة قيمة الاصول [illegible] على [illegible] نسبة الاصول المتداولة عن الخصوم فأن ذلك قد يخطر الوحدة الى [illegible] بما عليها من مطلوبات .

[illegible] الميزانية حتى يمكن التأكد من [illegible] البيانات الواردة بها . ويمكن ايجاز هذه القواعد في المجموعتين الاتيتين :

... من اصول وخصوم .

ونذكر فيما يلي بعض القواعد التي يجب مراعاتها في عرض جانب الاصول والخصوم بما يجعل قائمة المركز المالي لها دلالتها وقابليتها للمقارنة .

جانب الاصول :

١. يجب ان تظهر في مجموعات مستقلة كل من : الاصول الثابتة ، والاصول المتداولة ، والاصول المعنوية و الارصدة المدينة الاخرى . كما يجب ان يوضح بالتفصيل في كل مجموعة من هذه المجموعات العناصر المكونة لها ... وفيما عدا الاراضي والمباني والالات والاستثمارات يجوز ان تدمج بعض العناصر في المجموعة الواحدة مع بعضها اذا كانت ضئيلة القيمة ورأى مراقب الشركة ان هذا الادماج لا يؤثر في دلالة الميزانية .

٢. ومع ذلك فانه يجب الالتزام بما يأتي :

أ. بالنسبة للبضائع : بيان كل من البضائع الجاهزة والبضائع تحت التشغيل والخامات

ب. بالنسبة للاستثمارات : فصل الاستثمارات في الشركات ذات المصلحة المشتركة تابعة او متنوعة عن سائر الاستثمارات واظهارها في مجموعة خاصة يوضح بها مبلغ كل من الاستثمارات الثابتة والمتداولة .

ج. بالنسبة لشهرة المحل : اثباتها في بند مستقل .

د. بالنسبة للاصول المعنوية : فصل مصروفات التأسيس واظهارها في بند مستقل مع توضيح كل من مصروفات الاصدار والمصروفات الاخرى .

٣. يجب ان تظهر الاصول الثابتة عموما بثمن التكلفة مخصوما منه مجموع الاستهلاكات المضية لكل بند منها حتى تاريخ الميزانية . فاذا لم تظهر اى من هذه الاصول بثمن التكلفة الاجمالي فأنه ينبغي الوقوف على هذه التكلفة واحتساب الاستهلاك على اساسها .

جانب الخصوم :

١. يجب ان تبين الميزانية في مكان واحد رأس المال الاسمي ، ورأس المال المصدر ، ومجموع المبالغ التي لم تسدد ، وصافي رأس المال المدفوع . واذا تعددت انواع اسهم الشركة فأنه يجب اظهار كل نوع على حدة للوصول الى جملة صافي رأس المال المدفوع .

٢. ومع ذلك فيجب بيان كل من الخصوم الاتية تحت عنوان مستقل : مفصلا فيه العناصر المكونة لها .

أ. الاحتياطيات الايراديــة .

ب. الاحتياطيات الراسماليــة .

٣. يجب ان تظهر باقي الخصوم في مجموعات مستقلة لكل من الخصوم الثابتة والخصوم المتداولة والارصدة الدائنة الاخرى. ويجب أن توضح في كل مجموعة العناصر المكونة لها . على انه يجوز ان تدمج بعض العناصر في المجموعة الواحدة مع بعضها اذا كانت ضئيلة القيمة او اذا رأى مراقب الشركة ان هذا الادماج لا يؤثر في دلالة الميزانية .

٤. ومع ذلك فيجب بيان كل من الخصوم الاتية تحت عنوان مستقل :

أ. السندات : بيان قيمتها وعددها ومعدل فائدتها وميعاد استهلاكها ونوع الموجودات الضامنة لها (ان وجدت) . واذا كان للشركة اكثر من اصدار واحد فيجب ان يظهر كل منها على حدة . واذا استهلك جزء من السندات فيجب ان يظهر مطروحا من الاصل .

ب. القروض طويلة الاجل : وهي التي تستحق الدفع بعد مضي سنة او اكثر من تاريخ الميزانية .

جـ. المطلوبات للبنوك .

د. المطلوبات للشركة التابعة : سواء منها طويل الاجل او قصير الاجل .

هـ. رصيد المبالغ المحصلة من المساهمين على ذمة مقابلة مصاريف الاصدار .

و. المخصصات : مع بيان تفصيلي عن عناصرها .

<u>الملاحظــات :</u>

١. يجب ان تتضمن الميزانية ملاحظات على كل مما يأتي :

أ. المطلوبات او الالتزامات المحتملة اذا لم تكن الشركة قد كونت لها مخصصا في الميزانية .

: [illegible] بالمصروفات الرأسمالية التي
لم تقيد بعد في دفاتر الشركة .

[illegible] على موجوداتها .

[illegible] في التحليل المحاسبي يكون قد [illegible]

[illegible] الميزانية

٢. وفيما عدا الميزانية الاولى للشركة يجب ان يبين في خانة
[illegible] الميزانية الحالية في ميزانية
السنة السابقة [illegible] جميع المبالغ الى اقرب ليرة .

[illegible] : الميزانية في صورة تقرير مالي : " قائمة المركز المالي في صورة تقرير مالي "

والاتجاه الحديث في اعداد [illegible] شكل تقرير
مالي بما يحقق للمشروع والمحللين [illegible] للوحدة
بعض المزايا نجملها فيما يلي :

١. بيان صافي حقوق الملكية [illegible]

٢. بيان [illegible]

٣. تسهيل عملية استخراج النسب المالية لاغراض التحليل المالي .

٤. بيان الاصول الحرة التي يمكن الاقتراض عليها .

ونعرض فيما يلي نموذجا [illegible] صورة تقرير مالي :

قائمة المركز المالي

في ١٩٧٧/١٢/٣١

الاصول المتداولة :

النقدية بالصندوق والبنوك :

البيان	المبلغ
— نقدية بالصندوق والبنوك	٢٠ ٠٠٠
— ذمم على العملاء	٥٠ ٠٠٠
مجموع النقدية والذمم	٧٠ ٠٠٠
المخزون السلعي في آخر العام باتباع طريقة [illegible]	٢٠٠ ٠٠٠
مجموع الاصول المتداولة	[illegible]

يخصم : الخصوم المتداولة :

البيان	المبلغ
— دائنون	[illegible]
— اوراق دفع	٦٠ ٠٠٠
مجموع الخصوم المتداولة	١١٠ [illegible]
رأس المال العامل	١٦٠ [illegible]

الاصول الثابتة :

البيان	التكلفة	مجمع الاستهلاك	الصافي
— آلات	١٢٠ ٠٠٠		
— مباني	٧٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠
— اراضي بالتكلفة	٥٠ ٠٠٠		
	٢٤٠ ٠٠٠		
— الاستثمارات			

HISTORICAL COST

٢٤٠ ٠٠٠

٤٠٠ ٠٠٠

مجموع الاصول [illegible] الخصوم المتداولة

يخصم الخصوم طويلة الاجل

البيان	المبلغ
— سندات ٥٪ تستحق سنة ١٩٩٠	١٠٠ ٠٠٠
مجموع الخصوم طويلة الاجل	
صافي الاصول	٣٠٠ ٠٠٠

حقوق حملة الاسهــــم :

أسهم رأس المال :

٢٠٠٠٠ سهم القيمة الاسمية للسهم ١٠ ليرات مسددة بالكامل	٢٠٠ ٠٠٠
الاحتياطي القانونـــي	٦٠ ٠٠٠
الارباح المحجوزة	٤٠ ٠٠٠
حقوق حملة الاسهم	٣٠٠ ٠٠٠

وتحقق طريقة العرض الاهداف الاتيـــة :

١- تحديد الطاقة الانتاجية للمشروع ، أى مصادر الخدمات المستقبلية .

٢- تحديد الحقوق المستحقة على اصول المشروع سواء أكانت تمثـــل حقوق اصحاب المشروع ام التزامات مستحقة للغير .

٣- تحديد العلاقة بين حقوق حملة الاسهم واصول المشروع : وفي ذلـــك استجابة الى حاجات المستثمرين .

٤- تحديد رأس المال العامل ، وفي هذا استجابة الى حاجات الدائنيـــن والمقرضين .

رابعا : **المبادىء التي تحكم قائمة المركز المالي :**

لعل من اهم المبادىء التي ترتبط بصفة خاصة بقائمة المركز المالي (١) :

أولا : مبدأ التكلفة التاريخيـــة .
ثانيا : مبدأ القيمة التي يمكن ان تتحقق .

أولا : مبدأ التكلفة التاريخيـة : HISTORICAL COST

سبق أن عالجنا هذا المبدأ بالتفصيل في هذه المذكرات .

ويكفي أن نذكرها هنا ان هذا المبدأ يحكم الاصول الثابتة ، اذ يجـــرى العرف المحاسبي على اثبات الاصل بالتكلفة التاريخية .

---

(١) دكتور حلمي نمر المرجع سابق الاشارة اليه صفحة ٢٤٩ وما بعدها .

واذا كان الاصل الثابت قابلا للاستهلاك فأنه ينبغي تعديل تكلفة الاصل باستبعاد الاستهلاك السنوى الذى يمثل النقص الذى طرأ عليه نتيجة عوامل الاستهلاك .

ويستند " مبدأ التكلفة التاريخية " على مبدأ الاستمرار ومبدا الموضوعية ، التي سبقت الاشارة اليهما .

١ـ مبدأ الاستمرار :

حيث يبقى الاصل بتكلفته الاصلية على اساس افتراض استمرار المشروع واحتفاظه بالاصل الثابت طوال سنوات حياته الانتاجية اثناء قيام المشروع .

٢ـ مبدأ الموضوعية :

تكلفة الاصل تقاس على اساس موضوعي استنادا الى ما يدفعه المشروع او يلتزم بدفعه للحصول على الاصل الثابت .

ثانيا : مبدأ القيمة التي ينتظر ان تتحقق مستقبلا : Realizable Value

والاصول المتداولة هي الاصول التي تتمثل في اصول نقدية حاضرة أو في اصول يمكن تحويلها الى اصول نقدية في خلال الاجل القصير كالمخزون السلعي والذمم .

١ـ بالنسبة للمخزون السلعي :

والاصل ان يقوم المخزون السلعي بالسعر الذى يمكن ان يحققه عند بيعه في تاريخ قائمة المركز المالي . الا ان الاخذ بهذا الرأى قد يؤدى الى اثبات ربح نتيجة زيادة سعر السوق على التكلفة وهو ما يتعارض مع مبدأ ان الايرادات لا تتحقق الا بالبيع .

ولهذا يقوم المخزون السلعي عادة على أساس التكلفة إلا اذا كان سعر السوق في تاريخ الميزانية يقل عن سعر التكلفة ، فيقوم المخزون في هذه الحالة بأقل السعرين " سعر التكلفة او سعر السوق ايهما اقل " وذلك عملا بمبدأ الحيطة والحذر الذي يقضي بأن يؤخذ في الحسبان الخسائر المحققة والمحتملة والارباح المحققة دون الارباح المحتملة .

وكذلك الحال بالنسبة للذمم . فالاصل انها تظهر في قائمة المركز المالي بقيمتها الدفترية بعد استبعاد الديون التي اعدمت خلال العام ، او عند الجرد في تاريخ المركز المالي .

ويتم بجانب ذلك تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها يستبعد من الذمم في قائمة المركز ، بقصد تحديد القيمة التي يمكن تحقيقها فعلا عند Realizable Value

وتخضع هذه [illegible] في عدة مواضع منهــا .

الفصـــل الســـــادس

الاصــــول الثابتــــة

المبحث الاول : أولا : تعريف الاصول الثابتـــة .

ثانيا : تحديد تكلفة الاصول الثابتة وفقا لطريقة اقتنائها .

المبحث الثاني : أولا : تعريف الاستهلاك وطبيعتـــه .

ثانيا : الاسباب التي تدعو الى احتساب الاستهلاك .

ثالثا : استهلاك بعض انواع الاصول الثابتة .

المبحث الثالث : أولا : التطور التاريخي لمفهوم الاستهلاك .

ثانيا : الاثار المترتبة على حساب الاستهلاك وفقا لمبـــدأ التكلفة التاريخية عند تحديد الربح .

ثالثا : مبدأ التكلفة الاستهلاكيـــة .

المبحث الرابع : شهرة المحل كنموذج للاصول الثابتة غير الملموسة :

أولا : الشهرة عند المحاسبيـــن .

ثانيا : تقدير قيمة الشهرة ونظرية الارباح الزائدة .

ثالثا : استهلاك شهرة المحل .



الفصل السادس

الاصول الثابتة

المبحث الاول

الاصول الثابتة

تعريفها ، وتحديد تكلفتها وفقا لطريقة اقتنائها.

أولا : تعريف الاصول الثابتة :

الاصول الثابتة مهما كانت طبيعتها ، ومهما كان نوع العمل الذى تستخدم فيه ، تمتاز بخاصية رئيسية تتمثل في انه يتم الاحتفاظ بها بقصد الحصول على الايراد لا بقصد اعادة بيعها اثناء استمرار نشاط المنشأة .

وقد عرف معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز الاصول الثابتة في توصياته التاسعة عن استهلاك الاصول الثابتة فذكر :

" أن الاصول الثابتة مهما كانت طبيعتها ، ومهما كان نوع "
" المنشأة التي تستخدم فيها تمتاز بخاصية رئيسية تتمثل "
" في انه يتم الاحتفاظ بها بقصد الحصول على ايراد وليس "
" بقصد بيعها اثناء النشاط العادى للمنشأة (١) . "

وعملية جرد الاصول الثابتة من حيث الكمية تكون سهلة ميسورة بالنسبة لبعض الاصول الثابتة كالاراضي والمباني والالات الكبيرة والسيارات حيث يكون من السهل تحديد عددها واثبات ذلك في سجلات خاصة . ولكن المشكلة التي تعترضنا عند جرد الاصول الثابتة هو موضوع تحديد قيمتها .

---

(١) The Institute of Chartered Accountant in England and Wales " Recommendation on Accounting Principles, IX Depreciation of Fixed Assets ", (London : Gee & Co. (Publishers) Limited, 1951).

والمنشأة عندما تقوم بتقدير قيمة اصولها الثابتة ـ كالمباني والالات والسيارات ـ في نهاية السنة الاولى لشرائها ، نجد ان قيمتها اصبحت اقل مما كانت عليه في اول السنة ويكون ذلك عادة نتيجة الاستعمال او اى سبب من الاسباب الاخرى للاستهلاك . ويستمر النقص التدريجي في قيمة تلك الاصول الثابتة سنة بعد اخرى حتى تصبح غير صالحة للانتاج مما يضطر المنشأة الى احلال اصول جديدة محل الاصول الثابتة القديمة . وهذا النقص الذى يطرأ على قيمة الاصل يسمى الاستهلاك .

ثانيا : تحديد تكلفة الاصول الثابتة وفقا لطريقة اقتنائها :

نتناول فيما يلي تحديد تكلفة الاصول الثابتة في كل حالة من الحالات الاتية وفقا لطريقة اقتنائها .(١)

١. تحديد تكلفة الاصل الثابت عند شرائه من الغير :

يحمل حساب الاصول الثابتة بجميع التكاليف الرأسمالية الخاصة لشرائها وانشائها بكافة انواعها ، وكذا الرسوم الجمركية والتكاليف الخاصة بتحميلها وتركيبها .

٢. تحديد تكلفة الاصول الثابتة عند قيام الوحدة الاقتصادية بانشائها :

تحمل الاصول الثابتة التي يتم تصنيعها في داخل المشروع بالتكاليف المباشرة بعناصرها المختلفة أي :

- المواد المباشرة .
- الاجور المباشرة .
- المصروفات الصناعية المباشرة .

---

١. دكتور فاروق عبد العال : " تحليل قواعد المحاسبة المتعارف عليها " صفحة ١٦٨.

وهي المصروفات المحضيرة التي ترتبط ارتباطا مباشرا بتكلفة الاصل الثابت . اما بالنسبة للاعباء الدورية للمشروع فلا يجوز تحويل جزء منها وتحميله على تكلفة الاصل الثابت ، ذلك لان الاعباء الدورية هي اعباء عامة تحمل على ايراد الفترة للمدة المالية للمشروع دون ان تكون لها اى علاقة بانشاء وتكوين الاصل .

والقول بغير ذلك يؤدى الى نتيجتين :

أ. زيادة ارباح الفترة التي تم في خلالها تصنيع الاصل الثابت دون وجه حق .

ب. تحميل الفترات الدورية القادمة بجزء من الاعباء الدورية للفترة الحالية نتيجة رسملة جزء من الاعباء الدورية للسنة التي تم في خلالها تصنيع الاصل عند استهلاكه خلال سنوات حياته الانتاجية .

٣. تحديد تكلفة الاصول الثابتة ، عند شرائها بالتقسيط او بالاجل:

عندما يقوم المشروع بشراء اصول ثابتة بالتقسيط او بالاجل ويتحمل في مقابل ذلك بفوائد مدينة فأن هذه الفوائد تعالج على النحو الاتي :

أ. في خلال فترة تكوين الاصل الثابت حتى يتم استخدامه في الانتاج :

عند شراء الاصل الثابت على الحساب فأن فوائد التمويل، وفروق العملة ومصروفات الائتمان الاخرى تعتبر مصروفات ايرادية مؤجلة وتقيد بحساب" نفقات ايرادية مؤجلة " ولا تعتبر جزءا من تكلفة الاصل الثابت .

ب . في خلال الفترة التي تبدأ باستخدام الاصل الثابت في الانتاج :

يحمل الربح بفوائد التمويل وفروق العملة والمصروفات الاخرى للاقتمان باعتبارها نفقات ايرادية ، وتتحمل كل فترة مالية بنصيبها منها . وقد أيد هذا الرأى النظام المحاسبي الموحد في مصر حيث نص تحت عنوان " التكاليف المباشرة لتمويل الاصول الثابتة " على ما يأتي :

" قد تقوم الوحدة بشراء اصول ثابتة بالتقسيط عن طريق قروض "
" طويلة الاجل مخصصة لهذا الغرض ، ويطلق على التكاليف "
" الاضافية التي تتحملها الوحدة في مثل هذه الحالات اصطلاح "
" التكاليف المباشرة لتمويل الاصول الثابتة ، وهي تتمثل "
" في الفوائد وفروق العملة ومصروفات فترة الاقتمان وتعتبر "
" هذه التكاليف " نفقات ايرادية مؤجلة " الى أن تبدأ الاصول "
" الثابتة في الانتاج ، وبعدها يوقف تحميل هذه التكاليف "
" المباشرة على حساب النفقات الايرادية المؤجلة وتعتبر "
" نفقات ايرادية تتحمل بها الفترة المالية . " "

يتضح مما سبق أن الفوائد وفروق العملة ومصروفات فترة الاقتمان التي تتحملها الوحدة نتيجة شراء بعض اصولها الثابتة بالتقسيط أو عن طريق قروض طويلة الاجل لا تعتبر جزءا من تكلفة الاصل الثابت ، أى انها لا تدخل ضمن مصروفات الاقتناء وانما تدخل ضمن النفقات الايرادية المؤجلة الى ان تبدأ الاصول الثابتة في الانتاج وبعدها تعتبر " فوائد القروض" مصروفات ايرادية تتحمل بها الفترة المالية .

والهدف من فصل التكاليف المباشرة لتمويل الاصول الثابتة عن ثمن شرائها هو امكان قياس عبء التمويل من جهة ، واجراء الدراسات الاقتصادية المقارنة من جهة أخرى . (١)

---

(١) ايضاحات المحتوى الاشرافي الصادرة عن اللجنة الاساسية للتدريب / الجهاز المركزى للمحاسبات .

المبحث الثاني

الاستهلاك

تعريفه ، عوامله ، اسبابه ، استهلاك بعض انواع الاصول الثابتة .

أولا : تعريف الاستهلاك وطبيعته : Depreciation :

يمكن تعريف الاستهلاك بأنه هو النقص التدريجي الذى يطرأ على الاصول الثابتة بسبب استخدامها في الانتاج ، او انقضاء الزمن او القدم .

ولما كانت الحسابات الحقيقية تعتبر سجلا لما تملكه المنشأة من الاصول حيث تعتبر مدينة بثمن تكلفة شرائها زائدا المصروفات اللازمة لجعلها صالحة للعمل والانتاج .

لهذا يجب أن يدرج الاستهلاك ضمن تكاليف الانتاج حتى تحمل المنشأة في نهاية العام على صافي الارباح الحقيقية . ذلك لان ما فقده الاصل الثابت عند الاستعمال انما هو عنصر من العناصر الضرورية للانتاج .

كما يجب استبعاد الاستهلاك من قيمة الاصول حتى تظهر الميزانية القيمة الحقيقية للاصول الثابتة في آخر العام .

وقد عرف معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز الاستهلاك فذكر أنه :

" هو ذلك الجزء من تكلفة الاصل الثابت بالنسبة لمالكه الذى "
" لا يمكن استرداده عندما يفنى الاصل ويختفي عن خدماته "
" والمخصص الذى يعمل لمقابلة هذه الخسارة الرأسمالية هو "
" جزء مكمل لتكاليف المنشأة خلال الحياة الانتاجية للاصل "
" ولا يتوقف على قيمة الربح المحقق . "

وقد تناولت لجنة الاجراءات المحاسبية التابعة للمعهد الامريكي للمحاسبين الاستهلاك وأكدت احتسابه على اساس التكلفة التاريخية اذ ذكرت :

" أن محاسبة الاستهلاك هي طريقة محاسبية تهدف الى توزيع "
" تكلفة الاصول الرأسمالية الملموسة او قيمتها "
" الاساسية ناقصا قيمة الخردة (في حالة وجودها) "
" على الحياة الانتاجية المقدرة للوحدة التي تكون "
" عبارة عن مجموعة من الاصول بطريقة منتظمة معقولة "
" فهي اذن عملية تخصيص وليست عملية تقويم . وفي "
" ظل هذه الطريقة فأن عبء استهلاك السنة هو "
" ذلك الجزء الذي يخصص لها من مجموع الحب الكلي (١). "

---

(1) Committee on Accounting Procedure, American Institute of Accountants, Accounting Research Bulletin No. 22.

ثانيا : الاسباب التي تدعو الى احتساب الاستهلاك :

ونلخص فيما يلي اهم الاسباب التي تدعو الى ضرورة احتساب الاستهلاك :

١ : اظهار الارباح وعناصر تكاليف الانتاج على حقيقتها :

قلنا انه يمكن اعتبار الاستهلاك بمثابة نفقة فعلية تمثل احد عناصر تكاليف الانتاج نتيجة استعمال الاصل للحصول على الربح . ولهذا يجب ان يتحمل هذا الربح بمقدار النفقة التي تتحقق نتيجة استهلاك الاصل اثناء حياته الانتاجية عند تحديد صافي الربح وتحديد تكلفة الانتاج تحديدا سليما .

٢ : اظهار الاصول الثابتة بقيمتها الحقيقية في الميزانية :

فاحتساب الاستهلاك يؤدى الى اثبات النقص الذى طرأ على قيمة الاصول الثابتة في نهاية المدة المالية ، مما يؤدى الى جعل الميزانية تتضمن القيمة الحقيقية للاصول الثابتة التي تملكها المنشأة .

٣ : المحافظة على رأس المال سليما :

فقد ذكرنا ان الاصل الثابت يصبح في نهاية حياته الانتاجية غير صالح للعمل والانتاج وتحقيق الربح، ولهذا فأنه ينبغي على المنشأة ان تحجز من ارباحها السنوية جزءا لمقابلة قيمة هذا النقص حتى يمكن ان تدخر من المال ما تستخدمه في شراء اصول ثابتة جديدة تحل محل الاصول الثابتة القديمة ، وحتى يمكن المحافظة على رأس مال المنشأة سليما .

ثالثا : استهلاك بعض انواع الاصول الثابتـــــة :

نستعرض فيما يلي استهلاك بعض الاصول الثابتة :

١ : الاراضي :

اما ان تكون الاراضي ارضا حرة ، واما ان تكون محكرة لمدة معينة بحيث تعود في نهايتها الى صاحبها .

والاصل ان الاراضي الحرة غير قابلة للاستهلاك، فهي اذا كانت ارضـــــا فضاء فأن قيمتها لا تقل عادة بسبب عدم استخدامها ، او انقضاء الزمن . بـــل لعل هذه الارض الفضاء تزيد قيمتها نتيجة لتحسن طرق المواصلات ، او امتـــداد مناطق البناء اليها بسبب تزايد عدد السكان .

اما اراضي البناء التي تقام عليها المباني فقيمتها لا تقل ايضـــا لسبب من اسباب الاستهلاك . فلا هي تنقص بسبب الاستخدام ، او بسبب انقضاء الزمن او بسبب احتمال ظهور اختراعات حديثـــة .

اما الاراضي الزراعية فأن ما تفقده خصوبتها بسبب استخدامها فـــي الزراعة يعوضه ما يستخدم فيها من الاسمدة والمخصبات، وما يدخل عليها مـــن وسائل تحسين طرق الري والصرف والمواصلات .

لهذا كله جرت العادة على عدم استهلاك الاراضي . فاذا رأت المنشـــأة استهلاك اراضيها فأنما تقصد بذلك تكوين احتياطيات سرية .

اما اذا كانت الاراضي ارضا محكرة ففي هذه الحالة يجب استهلاكهـــا. ويكون الاستهلاك عندئذ قائما على اساس النقص الذى يطرأ على قيمة الارض بسبب انقضاء الزمن وهي مدة الحكر التي تؤول في نهايتها هذه الاراضي الى صاحبها.على انه في هذه الحالة يجب ان يراعى عند تحديد الاستهلاك عدد السنوات المقـــررة للحكر .

٢ : المباني :

والمباني اما ان تكون ملكا حرا واما ان تكون محكرة .

فاذا كانت المباني ملكا حرا فانها في هذه الحالة تستهلك على اساس المدة التي تظل فيها صالحة للاستعمال ، وتختلف هذه المدة تبعا لطريقة استخدام هذه المباني . فاذا كانت تستخدم في اغراض عادية ، فانها في هذه الحالة تستهلك بنسبة عادية . وقد جرت العادة على تقدير هذه المدة بخمسين سنة . على انه يجوز زيادة هذه النسبة متى اقتضت ذلك ظروف هذه المباني . فمما لا شك فيه ان نسبة استهلاك المباني بالمصانع التي تعمل فيها الالات الثقيلة تزيد على نسبة استهلاك المباني التي تستخدم في اقامة المنازل الخاصة في المناطق الهادئة .

اما اذا كانت المباني قد اقامتها المنشأة على ارض محكرة ، فأن الاتفاق مع المالك يقضي عادة في هذه الحالة على ايلولة الارض وما عليها من مبان الى صاحب الارض بعد انتهاء فترة معينة من الزمن . وفي هذه الحالة يجب استهلاك هذه المباني على اساس هذه المدة لانها تصبح في نهايتها عديمة النفع والقيمة بالنسبة للمنشأة التي اقامتها .

اما اذا كان الاتفاق مع المالك يقتضي ان يتسلم مالك الارض ارضه كما كانت دون ما اقيم عليها من المباني فأنه يجب على صاحب المباني ان يخصم ثمن بيع الانقاض من تكلفة المباني واستهلاك الفرق بين القيمتين .

وقد يقضي الاتفاق بأن يدفع مالك الارض الى المنشأة التي اقامت المباني تعويضا معينا عند ايلولة المباني الى صاحب الارض في نهاية الفترة المتفق عليها . وفي هذه الاحوال يجب على المنشأة التي اقامت هذه المباني ان تستبعد قيمة التعويض المتفق عليه الذى ستحصل عليه من قيمة المباني وان تستهلك الفرق بين القيمتين خلال مدة التحكر .

٣ : حق الاختراع :

يعتبر حق الاختراع من الاصول الثابتة غير الملموسة شأنه في ذلك شأن شهرة المحل . وتتمثل قيمة حق الاختراع اما في الثمن الذى دفع عند شرائه ، او المصروفات التي انفقت حتى امكن الحصول عليه .

ولما كان حق الاختراع من الحقوق التي يحميها القانون لفترة معينة من الزمن يصبح في نهايتها حقا مشاعا بين الناس ، لهذا يجب على المنشأة ان تعمل على استهلاك حق الاختراع بحيث تستبعد قيمته من الدفاتر اثناء المدة المحددة لحمايته . وتبلغ هذه المدة خمسة عشر عاما في الولايات المتحدة وخمسين عاما في انجلترا.

على ان قيمة الاختراع قد تنتهي وتتلاشى قبل الموعد المحدد له ، وذلك بسبب ظهور اختراعات جديدة تجعل الاختراع القديم ضئيل القيمة او عديم النفع . وفي هذه الحالة تنقص قيمة الاختراع قبل نهاية الفترة التي يحددها القانون. وعندئذ يجب ان يستهلك حق الاختراع اثناء المدة التي في خلالها انتفعت المنشأة به .

اما اذا امكن المحافظة على قيمة حق الاختراع فترة جديدة من الزمن بعد انتهاء المدة المقررة له ، واستمرت المنشأة تحصل على ارباح ناتجة من حق الاختراع الذى استهلك بالدفاتر مما يؤدى الى زيادة معدل ارباح المنشأة بسبب عدم خصم قسط الاستهلاك ، فأنه يصبح لدى المنشأة شهرة محل بمقدار القيمة الحالية للارباح الزائدة المستقبلة التي ستحققها المنشأة بسبب انتفاعها بحق الاختراع بعد استهلاكه .

٤. الاصول المتناقصة :

والاصول المتناقصة لها طبيعة خاصة اذ تتناقص قيمتها تدريجيا تبعا لاستخراج المعادن والبترول والاحجار التي تكون في باطنها حتى تنفذ ، أو حتى تصل الى الحد الذى يجعل استغلالها امرا غير اقتصادى . ويشبه البعض

احتياطي البترول في داخل البئر والذهب في داخل المنجم بمخزون سلعي من المواد الاولية اللازمة للانتاج ، وهم يعبرون عن تكاليف البئر او المنجم بنفقته التي ينبغي توزيعها على عدد الوحدات المباعة من المادة المستخرجة من البئر او المنجم ، وذلك لتحديد تكلفة الوحدات المستخرجة ، وبذا يمكن مقابلة النفقة بالايراد الناتج من البيع .

ولهذا ينبغي البحث عن اساس علمي موضوعي لتحديد معدلات النفاذ اى استهلاك الثروة المستنفذة ، كأداة لازمة لمقابلة النفقة بالايراد على اساس سليم بالنسبة لكل فترة زمنية معينة .

وتبلغ نفقات مصروفات البحث والتنقيب احيانا حدا كبيرا حتى يتم اكتشاف البئر او المنجم وحتى يثبت سلامة استغلاله اقتصاديا .

وتعتبر كل هذه النفقات جزءا من تكلفة الاصل المتناقص التي تمثل النفقة الرأسمالية التي ينبغي ان تخصص على الايراد السنوى لمقابلته عند تحديد صافي الدخل .

واذا انتهت عمليات البحث والتنقيب والدراسات الى عدم اكتشاف بئر او منجم ، او اذا ثبت عدم جدوى هذه النفقات فأنه ينبغي اعتبارها خسارة يتحمل بها المشروع .

٥ . مصاريف التأسيس :

وهي المصروفات التي لها علاقة بتكوين الشركة من الناحية القانونية ، والمصروفات التي تنفق في الفترة السابقة على بدء مباشرة المنشأة لنشاطها .

ويدخل ضمن مصروفات التأسيس المصروفات الاتية :

أ . اتعاب ومكافآت دراسة الجدوى الاقتصادية للمشروع .

ب . اتعاب المحاماة عن عمل العقد الابتدائي والقانون الاساسي للشركة واجراءات التسجيل والنشر .

ج . مرتبات الموظفين واجور العمال وقيمة المطبوعات والمصروفات العمومية الاخرى التي انفقت قبل ان يكون للمنشأة وجود قانوني .

د . اتعاب مراجع الحسابات خلال فترة التاسيس .

هـ . مصروفات الحملة الاعلانية التي تقوم بها المنشأة للدعاية لمنتجاتها قبل ظهورها بالسوق .

و . اتعاب الخبراء المحاسبين والخبراء المثمنين في حالة مراجعة حسابات منشأة قديمة وتقويم اصولها عند الرغبة في شرائها بواسطة منشأة جديدة .

وتختلف مصروفات التأسيس من منشأة الى اخرى وفقا لطبيعة العمل في كل منها .

والاصل ان مصروفات التأسيس هذه لا تمثل في اغلب الاحيان اصلا حقيقيا يمكن بيعه ، بل تمثل مصروفات قد ترى المنشاة بدلا من تحميلها لحساب الارباح والخسائر مرة واحدة في السنة المالية الاولى مما يثقل كاهلها ، أن تستهلك هذه المصروفات على عدد معقول من السنوات تتحمل كل منها نصيبها .

ونحن نرى انه ينبغي معرفة تفاصيل مصروفات التأسيس لتحديد طبيعة كل منها عند النظر في طريقة استهلاكها .

فاذا كانت تمثل مصروفات اعلانية عادية فأنه ينبغي استهلاكها في اول سنة من السنوات المالية للمنشأة . اما اذا كانت هذه المصروفات تمثل تكاليف حملة اعلانية قامت بها المنشأة وستنتفع بها خلال عدد معين من السنوات فأنه ينبغي توزيع هذه المصروفات بما يعادل عدد هذه السنوات .

٦. مصاريف وخصم اصدار السندات :

وتعتبر مصاريف اصدار السندات نفقة من النفقات التي تتحملها الشركة في سبيل الحصول على الموارد المالية اللازمة لها عن طريق اصدار السندات التي تستفيد منها الشركة خلال عدد معين من السنوات تبعا لمدة القرض .

واخذا بمبدأ مقابلة النفقات بالايرادات فأنه ينبغي اهلاك مصاريف اصدار السندات خلال سنوات القرض .

وما يقال عن مصروفات اصدار السندات يقال عن خصم اصدار السندات عندما تصدر احدى شركات المساهمة سندات بقيمة تقل عن قيمتها الاسمية فأن الفرق بين القيمتين يسمى خصم الاصدار .

وقد تصدر احدى الشركات سندات بقيمتها الاسمية وتنص على ردها بما يزيد على هذه القيمة . وتسمى هذه الزيادة علاوة الرد أو السداد وتقابل نفس المعاملة اى توزع على عدد سنوات الاستفادة من القرض .

ولعل الحكمة في ذلك ترجع الى ان خصم الاصدار اوعلاوة رد السندات انما هما وسيلة لتخفيض سعر الفائدة الذى تحدده الشركة لحملة سنداتها .

ولا بد من البحث عن طريقة لملاءمة قياس توزيع النفقة على السنوات التي استفادت خلالها الشركة من تلك السندات .

ولهذا يتم التوزيع على اقساط متساوية اذا كانت السندات ستسدد قيمتها دفعة واحدة في نهاية مدة القرض .

وتوزع سنويا بنسب تتناسب مع مدى انتفاع كل سنة من قيمة هذه السندات متى كان استهلاكها يتم عن طريق السحب السنوى خلال سنوات القرض .

المبحـــث الثالـــث

التطـور التاريخي لمفهـــوم الاستهـــلاك .

اولا : التطور التاريخي لمفهوم الاستهلاك :

وقد تطورت فكرة المحاسبين عن الاستهلاك تطورا كبيرا. فقد كـــان المقصود بالاستهلاك في اول الامر انه المبلغ الذى يوضع جانبا لاستبدال الاصـــول مستقبلا . غير ان هذا المعنى اصبح موضع انتقاد المحاسبين، فهم يـــرون أن الاستهلاك يتم فعلا سواء وضعت المنشأة جانبا اموالا مساوية لعبء الاستهـــلاك ام لا ، وسواء قامت المنشأة باستبدال الاصل في المستقبل ام لا .

وكان هناك خلاف في الرأى حول ما اذا كان الاستهلاك يمثل التدهـــور في قيمة الاصل ، او هو مجرد توزيع للتكاليف التي تتحمل بها الايرادات التـــي ترتبت على هذه التكاليف ، ويقوم الرأى الاول على تقويم الاصول فـــي نهايـــة كل فترة معينة من الزمن . اما الرأى الثاني فلا يهتم بالقيم المختلفة للاصـــول الثابتة القابلة للاستهلاك في نهاية كل فترة معينة خـــلال الحيـــاة الانتاجيـــة للاصـــل .

ويركز اصحاب الرأى الاول اهتمامهم بصفة اصلية على الميزانية .

اما اصحاب الرأى الاول فهم يركزون اهتمامهم على حساب الاربـــاح والخسائر . وقد انتهى هذا الخلاف الى انتصار الرأى الثاني على الرأى الاول .

وقد ايدت الرأى الاول جمعية المحاسبين القانونيين بانجلتـــرا وويلز ، فذكرت في توصياتها ان الاصول الثابتة ايا كانت طبيعتها او نـــوع المؤسسة التي تستخدمهـا تتميز بخاصيـة رئيسيـة ، وهي انه يتم الاحتفاظ بهـا بقصد تحقيق الايراد وليس بقصد اعادة بيعها خلال مباشرة المشروع لنشاطـــه العادي . اما المبلغ الذى تظهر به في الميزانية العمومية فلا يرتبـــط بالقيمة التي يمكن تحقيقهـا منها ، بل لا يرتبط بقيمتها الاستبداليـــة ولكنه يقوم في العادة على اساس التسجيل التاريخي لتكلفتها ناقصا المبالـــغ المحتسبة في صورة استهلاك او توزيع للتكلفة او ما استنفذ منها .

وقد استقر الرأى ايضا على تحميل تكاليف الانتاج بجزء من قيمة هذه الاصول يمثل ذلك الجزء من تكلفة الاصل الثابت الذى لا يمكن استرداده عند الاستغناء عنه في نهاية حياته الانتاجية ، وأن الاستهلاك الذى يعمل مقابل هذه الخسارة الرأسمالية جزء لا يتجزأ من تكلفة ادارة المشروع خلال الحياة الانتاجية للاصل ، وهو لا يتوقف على مقدار الارباح المحققة .

وتقوم هذه الفكرة على ان القصد من الاستهلاك هو المحافظة على رأس المال النقدى الذى كان مستثمرا في شراء الاصل اول الامر .

وقد تبنت بعض التشريعات الضريبية وتعليماتها التفسيرية مبدأ احتساب عبء الاستهلاك على اساس التكلفة التاريخية ، ولهذا نجد ان تعليمات ضريبة الدخل في الولايات المتحدة تقضي بألا يزيد مجموع الاستهلاك خلال الحياة الانتاجية للاصل على تكلفته الاصلية وكذلك الحال في بريطانيا وفي مصر وفي لبنان.

على ان مفهوم الاستهلاك قد تطور تطورا كبيرا متأثرا بتطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية ، ونمو حجم المشروعات ، والتقدم العلمي ، وتغير مستويات الاسعار في فترات الازمات الاقتصادية والانتعاش الاقتصادى بحيث يتم تقسيمها الى المراحل الاتية (١) :

الفترة	المدة	الخصائص
الفترة الاولى	الفترة السابقة عن القرن العشرين	وتتميز بالثبات النسبي للاسعار وضآلة حجم الاصول الثابتة .
الفترة الثانية	من ١٩٠٠ الى ١٩٢٠	وتتميز بالثبات النسبي للاسعار وظهور شركات المساهمة .
الفترة الثالثة	من ١٩٢٠ الى ١٩٣٠	وتتميز بارتفاع مستوى الاسعار والاتجاه نحو العدول عن مبدأ التكلفة التاريخية .
الفترة الرابعة	من ١٩٣٠ الى ١٩٤٠	وتتميز بوقوع ازمة اقتصادية وانخفاض مستوى الاسعار .
الفترة الخامسة	من ١٩٤٠ حتى الان	استمرار ارتفاع مستوى الاسعار والاتجاه نحو احتساب الاستهلاك على اساس التكلفة الاستبدالية .

(١) دكتور حلمي نمر " نظرية المحاسبة المالية " صفحة ١٦٤ وما بعدها.

ونصور في الجدول الاتي دراسة مقارنة للتطور التاريخي لمفهـــــوم الاستهلاك في الفترتين الرئيسيتين لهذا التطور وهما :

اولا : الفترة السابقة على سنة ١٩٠٠ .

ثانيا : الفترة من سنة ١٩٠٠ الى سنة ١٩٣٠

البيـــــان	الفترة السابقة على عام ١٩٠٠	من ١٩٠٠ الى ١٩٣٠
اولا : الظروف السائدة في الفترة .		
١. مستوى الاسعار	الثبات النسبي للمستوى العام للاسعار	الثبات النسبي للمستوى العام للاسعار .
٢. حجم الالات	ضآلة حجم الاصول الثابتة اللازمة للمشروع .	زيادة حجم الاصول الثابتة
٣. حجم المشروع	ضآلة حجم المشروعات وحجم رأس المال واتخاذها شكل المشروع الفردى نتيجة لذلك	ضخامة حجم المشروعات ورؤوس الاموال اللازمة لها واتخاذها شكل شركات مساهمة .
٤. مبدا الاستمرار	عدم رسوخ مبدأ الاستمرار في المشروع الفردى حيث كانت الفكرة السائدة تصفية المشروع بعد فترة قصيرة من الزمن .	الاخذ بمبدأ الاستمرار لظهور الشركات ذات الشخصية المعنوية المستقلة عن شخصية اصحابها وظهور فكرة استمرار وبقاء المشروع .
٥. مدى الاهتمام بقائمة المركز المالي وقائمة الربح .	توجيه الاهتمام نحو قائمة المركز المالي كأداة لقياس الربح عن طريق مقارنة صافي القيمة في نهاية سنتين متتاليتين .	توجيه الاهتمام نحو قائمة الربح مما ادى الى التمييز بين المصروفات الرأسمالية والمصروفات الايرادية .

البيـــــــان	الفترة السابقة على عام ١٩٠٠	مـــــن ١٩٠٠ الـــى ١٩٣٠
	وكان من نتيجة ذلك عـــدم الاهتمام بالتمييز بيـــن التكاليف والنفقات وعدم الاهتمام بالتمييز بيـــن قائمة المركز المالي وقائمة الربـــح .	
ثانيا : مفهوم الاستهلاك		
١ . تعريف الاستهلاك	الاستهلاك يمثل النقص فـي قيمة الاصل الثابت بسبب الاستعمال فقط دون التقدم او انقضاء الزمن بسبب عدم ظهور اختراعات وعدم تطور الالات في ذلك الوقت .	الاستهلاك يمثل النقص في قيمة الاصل نتيجة الاستعمال وانقضاء الزمن او التقدم بسبب ظهور الاختراعـــات الحديثة وتطور الآلات .
٢. الاستهلاك خسارة ام توزيع لتكلفة الاصل على عدد سنوات حياته الانتاجية .	الاستهلاك خسارة نتيجة الاستعمـــال	الاستهلاك هو توزيع لتكلفة الاصل على عدد سنـــوات حياته الانتاجية
٣. التمييز بين الاستهلاك ومصروفـات الصيـــانة	خلط بين الاستهـــلاك ومصروفات الصيانة بمعنى انه يمكن الاكتفاء بالصيانة طالما انها تؤدي الـــى المحافظة على الاصل الثابت .	التمييز بين الاستهـــلاك ومصروفات الصيانة التي تستهدف المحافظة على الاصل دون ان تحل محل الاستهلاك.
٤. طريقة احتســـاب عبء الاستهـــلاك.	احتساب الاستهلاك باتباع طريقة اعادة التقدير	احتساب الاستهلاك باتباع طريقة القسط الثابت او ما يؤدي الى توزيع تكلفة الاصل على سنوات حياتـــه الانتاجيـــة .

البيـــــان	الفترة السابقة على عام ١٩٠٠	من ١٩٠٠ الى ١٩٢٠
٥- الغرض من احتساب الاستهلاك .	الغرض من احتساب الاستهلاك هو القدرة على استبدال الاصل الثابت في نهاية حياته الانتاجية والمحافظة على رأس المال سليما .	الغرض من الاستهلاك هو ١ المحافظة على رأس المال سليما نتيجة الاهتمام بوجهة نظر المستثمرين وبالمركز المالي نتيجة لذلك . ٢ هو تدبير الاموال اللازمة لاحلال اصل جديد محل اصل قديم في نهاية حياته الانتاجية للاصل الثابت، وذلك نتيجة الاهتمام بوجهة نظر الادارة ومن هنا ظهرت فكرة احتساب الاستهلاك على اساس التكلفة التاريخية .
٦- مدى اهمية احتساب الاستهلاك باعتباره عنصرا من عناصر التكاليف قبل تحديد صافي الارباح القابلة للتوزيع .	ليس عبئا واجب الخصم اذ يمكن الاكتفاء باحتساب مصروفات الصيانة .	الاستهلاك عنصر من عناصر تكاليف الانتاج واجب الخصم قبل تحديد صافي الربح والارباح القابلة للتوزيع .

وقد رسخت مفاهيم الاستهلاك في السنوات التالية من سنة ١٩٢٠ حتى الان، ولم يطرأ خلالها اية تغيير سوى :

اولا : زيادة العناية بقائمة الربح بسبب زيادة الاهتمام بالقدرة على تحقيق الربح واعتبارها اداة للحكم على مدى نجاح المشروع وقدرته على الوفاء بالتزاماته .

ثانيا : الاتجاه نحو احتساب الاستهلاك على اساس التكلفة الاستبدالية في فترات ارتفاع الاسعار او الاتجاه نحو احتسابها على اساس التكلفة التاريخية في فترات انخفاض الاسعار كما يظهر من الجدول الاتي :

	الفترة	
١.	الفترة من سنة ١٩٢٠ الى سنة ١٩٣٠	ارتفاع المستوى العام للاسعار وتأكيد الاتجاه نحو احتساب الاستهلاك على اساس التكلفة الاستبدالية .
٢.	الفترة من سنة ١٩٣٠ الى ١٩٤٠	فترة الازمة الاقتصادية وتدهور المستوى العام للاسعار . وقد ادت الى العودة لمبدأ احتساب الاستهلاك على اساس التكلفة التاريخية .
٣.	الفترة من سنة ١٩٤٠ حتى الان	اتجاه المستوى العام للاسعار نحو الارتفاع المستمر . مما ادى الى تحول الاتجاه بشيء من الاصرار نحو احتساب الاستهلاك على اساس التكلفة الاستبدالية .

ثانيا : الاثار المترتبة على احتساب الاستهلاك وفقا لمبدأ التكلفة التاريخيـــة عند تحديد الربح .

يؤدى احتساب الاستهلاك على اساس مبدأ " التكلفة التاريخية " فـــــي خلال فترات ارتفاع الاسعار الى النتائج الاتية :

١. اظهار ارباح صورية نتيجة التعبير عن عبء الاستهلاك بما يقــل كثيرا عن قيمته الحقيقية .

٢. سداد ضرائب على ارباح صورية لم تتحقق بعد .

٣. توزيع ارباح صورية من ارباح لم تتحقق فعلا ، وانما تـــؤخذ من رأس المال وهو الضمان العام للدائنين .

٤. عجز المشروع عن القيام باحلال اصول ثابتة جديدة محل الاصـــول الثابتة القديمة في نهاية حياتها الانتاجية .

٥. نقص الطاقة الانتاجية للمشروع نتيجة لذلك .

مثـــــال :

ونذكر فيما يلي مثالا افتراضيا لبيان الفرق بين صافي الربح لاحـــــدى المنشآت عن سنة ١٩٧٧ عند احتساب استهلاك الاصول القابلة للاستهلاك على اســـاس التكلفة التاريخية ، وعند احتساب الاستهلاك على اساس التكلفة الاستبداليـــــة السائدة في نهاية سنة ١٩٧٧ مع افتراض ان عبء الاستهلاك يمثل استهلاك اصــــول اشتريت في سنة ١٩٦٧ واصبحت قيمتها الاستبدالية ثلاث امثال ما كانت عليـــــه ، وعلى اساس ان سعر ضريبة الارباح التجارية والصناعية هو ٤٠ ٪ ، وانهـــــا سددت فعلا على اساس صافي الربح محسوبا على اساس احتساب الاستهلاك وفقا لمبـــدأ التكلفة التاريخيــــة .

قائمـــة الربح عن المدة المنتهيـة في ١٩٧٧/١٢/٣١

	عند احتســـــاب الاحتهـــــــلاك	
	على اساس التكلفة التاريخيـــــة	على اساس التكلفة الاستبداليـــة
المبيعات	١ ٥٠٠ ٠٠٠	١ ٥٠٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	٦٩٠ ٠٠٠	٦٩٠ ٠٠٠
مجمل الربح	٨١٠ ٠٠٠	٨١٠ ٠٠٠
المصروفـــات :		
خدمات الموظفين	٤٢٠ ٠٠٠	٤٢٠ ٠٠٠
مصروفات اخرى	١٢٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠
الاستهلاك	٨٠ ٠٠٠	٢٤٠ ٠٠٠
	٦٢٠ ٠٠٠	٧٨٠ ٠٠٠
صافي الربح	١٩٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠
ضريبة الارباح التجارية التي سددت فعـــــلا .	٧٦ ٠٠٠	٧٦ ٠٠٠
	١١٤ ٠٠٠	(٤٦ ٠٠٠)
الارباح الموزعة	٨٥ ٥٠٠	٨٥ ٥٠٠
الارباح المحجوزة	٢٨ ٥٠٠	(١٣١ ٥٠٠)

وعند مقارنة قائمة الربح عند احتساب الاستهلاك على اساس التكلفـــــــة التاريخية وقائمة الربح عند احتســاب الاستهلاك على اساس التكلفة الاستبداليــة تبدو النتائج الاتية واضحة .

	عنـــد احتساب الاستهـــــــــــلاك	
	على اساس التكلفة التاريخيـــــة	على اساس التكلفة الاستبداليـــة
الاستهــــلاك	٨٠ ٠٠٠	٢٤٠ ٠٠٠
صافي الربح	١٩٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠
الارباح المحجوزة	٢٨ ٥٠٠	(١٣١ ٥٠٠)

ثالثا : مبدأ التكلفة الاستبدالية :

وقد ترتب على الاثار الخطيرة المترتبة على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية ظهور مبدأ التكلفة الاستبدالية .

ويقوم هذا المبدأ على اساس ان التكاليف والايرادات يجب ان تقاس بمعيار واحد . ويجب لتحديد الربح الناتج من العمليات الرجوع الى التكلفة الحالية التي تدخل في الانتاج عند قياسها على الاساس الحالي . ويجب ان يراعى ذلك عند تحديد عبء الاستهلاك ، ويجب ان يتحمل انتاج السنة بالزيادة في القيمة الاستبدالية للاصول الثابتة ، بحيث تظهر هذه الزيادة ضمن تكاليف الانتاج .

اهم نواحي النقد التي وجهت الى نظرية التكلفة الاستبدالية :

١ : انها لا تؤدى الى تكوين مخصص للاستهلاك يكون كافيا لاستبدال الاصول الثابتة في نهاية حياتها الانتاجية عند استمرار ارتفاع مستوى الاسعار كما ان تدهور قيمة الاموال النقدية التي تقابل مخصص الاستهلاك يؤدى الى تحقيق خسارة جديدة عند ارتفاع مستوى الاسعار مما يؤدى الى عجز جديد ، ومن ثم لا يمكن المحافظة على رأس المال سليما .

ويضيف البعض الى ذلك ان الاصول الثابتة لا تستبدل في العادة باصول من نفس النوع .

٢ : اعادة تقويم الاصول في خلال فترات ارتفاع الاسعار تفتح الطريق لتوزيع ارباح رأسمالية غير محققة .

٣ : استخدام مبدأ " التكلفة الاستبدالية " يضع قيودا في طريق المحاسب تجعله لا يكون حرا في اداء وظيفته وترسم حدودا لحسابات المنشأة تحد من حرية عمل المديرين في وضع سياستها المالية .

٤ : تأخذ قوانين الضرائب بمبدأ التكلفة التاريخية . ولا تسمح باحتساب الاستهلاك على اساس مبدأ التكلفة الاستبدالية . ويترتب على اتباع هذه النظرية الاخيرة ان تقوم المنشأة بمسك مجموعتين مستقلتين من الدفاتر : تتضمن احداهما السياسة المالية الخاصة ، بينما تتضمن الاخرى ما يتمشى مع اسس تحديد الربح الضريبي .

٥ : يتضمن مبدأ التكلفة الاستبدالية معاملة متميزة للمنشآت على غيرهـــا من الممولين فيما يتعلق بالضرائب المستحقة عليها ، كما يؤدى الـــى خفض حصيلة الضريبة .

المبحث الرابـــــع

شهــــــرة المحـــــــــل

كنموذج لـــــلاصول الثابتة غير الملموســـــــة

نتناول فيما يلي شهرة المحل من حيث تعريفها ، وطريقة تقديمها واستهلاكها كنموذج للاصول الثابتة غير الملموسة ، نظرا لما لها من طبيعة خاصة وما تثيــــره من مشكلات خاصة في التطبيق العملي (١) .

اصبح لشهرة المحل اهمية كبيرة في الحياة التجارية والصناعية ، وازدادت هذه الاهمية بسبب المشاكل التي اثارتها التشريعات الضريبية الحديثة .

فما هي شهرة المحل ؟ وكيف تقوم ؟ وهل يجوز استهلاكها ؟

أولا : الشهرة عند المحاسبيـــــن :

ويبقى عبء تقويم شهرة المحل والتعبير عنها بالمعايير النقدية واقعـــا على عاتق المحاسبين في المناسبات المختلفة التي نراها في الحياة التجاريـــــــــة والمالية الحديثة عند التصفية أو الاندماج او الحل او تقويم عناصر الشركة .

وعليهم في هذه الحالات المختلفة ان يعالجوا موضوع تقويم الشهرة علـــــى اساس الحقائق والبيانات الخاصة بكل منشأة .

وقد عرف P.D. LEAKE الشهرة بانها القيمة الحالية للارباح الزائـــــدة المتوقعة في المستقبل .

" The present value of expected future super profits ...."

وذكر L.R. Dicksee في تعريف الشهرة " عندما يدفع فرد ما ثمنا للشهرة فهو انما يدفع ثمنا لشيء يجعله قادرا على كسب مال لا يمكنه الحصول عليه بواسطـــة وسائله الخاصة " .

" When a man pays for Goodwill, he pays for someting that places him in the position of being able to earn more money than he would not be able to earn by his own unaided exertions ..."

---

١. مراجع هذا البحث :

1. Kaner , H : " A NEW THEORY OF GOODWILL "
2. Leake, P.D : "COMMERCIAL GOODWILL"

ويصف A.E. Cutfourth شهرة المحل بانها القيمة الرأسمالية للقيمة الحقيقية او المتوقعة للارباح الزائدة لمنشأة ما .

" The capitalized value of the actual or prospective super earnings of a business " .

وقد خلص E. Miles Taylor & V.H.M. Bayley الى ان شهرة المحل لمؤسسة ما من الناحية المالية ، هي القيمة الرأسمالية للدفعة السنوية للارباح الصافية الزائدة المستقبلة .

" Financially, the Goodwill of a business is the capital value (i.e. Present Worth) of an annuity of (estimated) future net premium profits .... "

وقد عرف P.D. Leake الشهرة فقال : (١)

" شهرة المحل هي الاصل الذى تمتلكه مؤسسة تجارية فيجعل لها عند الجمهور مزايا خاصة تنعكس صورتها في القيمة التي تدفع عند شراء المؤسسة بجانب ما يدفع ثمنا لصافي الاصول الملموسة للمشروع " .

" Goodwill is that assets possessed by a commercial undertaking which, by enhancing that undertaking's reputation attracts from a portion of the public special preferences and results in an added value in excess of the surplus tangible assets of the undertaking.

---

1. P.D. Leake " COMMERCIAL GOODWILL ".

أن تعريف المحاسبين لا يحدد معنى للشهرة ، وانما يقرر طريقة تقويمها . وهكذا نجد ان المحاسبين ينظرون الى شهرة المحل من ناحية خاصة ويوجهون عنايتهم الى الارباح الزائدة التي تقاس على اساسها الشهرة .

ويفترض المحاسبون ان رجل الاعمال يرغب في الحصول على ارباح اضافية عند شراء شهرة المحل ، وأنه لا يرغب فقط في الحصول على دخل سنوي يستطيع ان يحصل عليه باستثمار امواله في مشروعات تحقق المعدل العادي للاستثمار في مشروعات مماثلة لا تحقق اية ارباح زائدة عن هذا المعدل .

ثانيا : تقدير قيمة الشهرة :

نتناول فيما يلي تقويم شهرة المحل باتباع الطرق المختلفة :

اولا : تقويم الشهرة على اساس متوسط الارباح خلال السنوات الماضية :

كانت شهرة المحل تقدر عند بيع بعض المشروعات تقديرا جزافيا تقريبيا على اساس متوسط الارباح الصافية خلال عدد من السنوات الماضية . وتعتبر هذه الطريقة طريقة خاطئة لا يمكن الاعتماد عليها لانها لا تدخل في حسابها بعض العناصر الاخرى بجانب شهرة المحل التي تعتبر مصدرا من مصادرها المحددة كقيمة رأس المال المستثمر وكفاية صاحب المنشأة .

ولشرح هذه الطريقة نضرب المثال الاتي :

فناخذ منشأة تعمل في تجارة الاقمشة في منطقة تتوفر فيها المنافسة العادية للمنشآت المماثلة المجاورة لها . فاذا كانت الميزانية العمومية تحتوى على اصول ملموسة قيمتها /٤٠٠,٠٠٠ ليرة وعلى خصوم قيمتها /٣٠٠,٠٠٠ ليرة فأن رأس المال يكون في هذه الحالة /١٠٠,٠٠٠ ليرة .

واذا كانت الارباح التي حصلت عليها خلال الاربع سنوات الماضية هي على التوالي ٠٠٠ر١٧ ليرة ، ٠٠٠ر٢٠ ليرة ، ٠٠٠ر٢٤ ليرة ، ٠٠٠ر٢٧ ليرة ، فأن متوسط صافي الارباح السنوية يبلغ ٠٠٠ر٢٢ ليرة .

واذا قدر عدد السنوات التي في خلالها يمكن تحقيق هذه الارباح الزائدة باربع سنوات ، فأنه عند تقدير الشهرة تقديرا جزافيا على اساس متوسط الارباح الصافية ، فأن شهرة المحل تقدر في هذه الحالة على النحو الاتي :

متوسط الارباح الصافية السنوية / ٠٠٠ر٢٢ × ٤ سنوات = ٠٠٠ر٨٨ ليرة .

ويكفي ان نسأل اصحاب هذه النظرية عن الاسباب التي دعتهم الى تقدير شهرة المحل على اساس متوسط الارباح الصافية في اربع سنوات ، بدلا من متوسط الارباح الصافية في عشر سنوات حتى نجد هذه النظرية تسقط متداعية .

<u>ثانيا : تقويم الشهرة على اساس نظرية الارباح الزائدة : (١)</u>

وتصحيحا لهذه الاوضاع وسدا لهذه الثغرات اخذ المحاسبون في البحث عن طريقة علمية يمكن الاعتماد عليها في تحديد قيمة شهرة المحل حتى اهتدوا اخيرا الى طريقة الارباح الزائدة وقدروا الشهرة على اساس مقدار الارباح السنوية الزائدة مضروبا في عدد من السنوات .

والمقصود بالارباح الزائدة ، هو الارباح التي تزيد عن متوسط معدل الربح الذى تحصل عليه الشركات التي تعمل في نفس النوع من التجارة او الصناعة ، وبعد احتجاز مبلغ كاف كفائدة لرأس المال المستثمر تتفق مع درجة المخاطرة في اعمال المشروع .

---

(1) A new Theory of Goodwill by H. Kaner Edition 1937 .

وعلى هذا فلتحديد مقدار الارباح الزائدة في المثال السابق ، يجب اتباع الخطوات التالية :

١. نستبعد اولا عائد رأس المال المستثمر الذى كان يمكن الحصول عليه لو انه استثمر في مشروع آخر يتفق في طبيعة عملة مع مشروع يعمل في نفس النوع من النشاط .

ولنفرض انه يمكن الحصول منه على معدل قدره ١٢ ٪

لهذا يجب ان نستبعد ١٢٠٠٠ ليرة (١٠٠٠٠٠ × ١٢ ٪)من متوسط الارباح السنوية (٢٠٠٠٠ ليرة) فيكون الباقي بعد ذلك ٨٠٠٠ ليرة .

٢. واذا قدر عدد السنوات التي في خلالها يمكن تحقيق الارباح الزائدة باربع سنوات فأن الشهرة تقدر في هذه الحالة على النحو الاتي :

أ. متوسط الارباح الزائدة السنوية :

٢٢ ٠٠٠ متوسط الارباح الصافية السنوية
١٢ ٠٠٠ معدل الفائدة ١٢ ٪ على راس المال

١٠ ٠٠٠ متوسط الارباح الزائدة السنوية
======

ب. الشهرة :

١٠ ٠٠٠ متوسط الارباح الزائدة السنوية × ٤ سنوات
= ٤٠ ٠٠٠ ليرة .

ثالثا : تقويم الشهرة على اساس تقسيم الارباح الزائدة السنوية الى شرائح بالاوزان :

ويرى البعض تقسيم الارباح الزائدة السنوية الى عدد من الشرائح ، مع اعتبار ان احتمال تحقيق كل شريحة يزيد على احتمال تحقيق الشريحة التالية لها . وتعطى الشريحة الاولى وزنا اكبر من الشريحة التالية لها .

وفي مثالنا هذا اذا قسمنا الارباح السنوية الزائدة الى شرائح كل منها ٢٥٠٠ ليرة ، واذا اعطينا الاوزان الاتية لكل شريحة :

الشريحة الاولى	٤	نظرا لارتفاع نسبة الحصول عليها .
الشريحة الثانية	٣	باعتبار ان تحققها اقل احتمالا من الاولى
الشريحة الثالثة	٢	باعتبار ان تحققها اقل احتمالا من الثانية
الشريحة الرابعة	١	باعتبار ان تحققها اقل احتمالا من الثالثة

فأن انصار هذه الطريقة يقدرون شهرة المحل على اساس ضرب كل شريحة من شرائح الارباح الزائدة في الوزن المقرر لها . وفي هذه الحالة تقدر شهرة المحل على النحو الاتي :

	الشريحة		الوزن		
قيمة الشريحة الاولى من الشهرة	٢ ٥٠٠	×	٤	=	١٠ ٠٠٠
قيمة الشريحة الثانية من الشهرة	٢ ٥٠٠	×	٣	=	٧ ٥٠٠
قيمة الشريحة الثالثة من الشهرة	٢ ٥٠٠	×	٢	=	٥ ٠٠٠
قيمة الشريحة الرابعة من الشهرة	٢ ٥٠٠	×	١	=	٢ ٥٠٠
قيمة شهرة المحل					٢٥ ٠٠٠

أي ان شهرة المحل في هذه الحالة تقدر بمبلغ ٢٥٠٠٠ ليرة .

رابعا : تقويم الشهرة على اساس القيمة الحالية لمتوسط الارباح الزائدة المستقبلة :

ويكاد يكون الفقه المحاسبي قد انتهى الى تقويم الشهرة عند شرائها على اساس القيمة الحالية للدفعات السنوية للارباح الزائدة خلال عدد من السنوات المستقبلة وتتطلب هذه الطريقة اتباع الخطوات الاتية :

١. تحديد الارباح الزائدة السنوية المستقبلة ، وهي في مثالنا هذا ١٠٠٠٠/ ليرة .

٢. تحديد عدد السنوات التي ينتظر من خلالها تحقيق هذه الارباح الزائدة السنوية ، وهي في مثالنا هذا اربع سنوات .

٣. تحديد معدل سعر الخصم الذى يستخدم في ايجاد القيمة الحالية لتلك التدفقات ، ونفترض في مثالنا هذا انها تبلغ ١٢ ٠/٠ (تقدر القيمة الحالية لدفعة سنوية قدرها ليرة لمدة اربع سنوات بمبلغ ٣٠٣٧ وذلك بمعدل قدره ١٢ ٠/٠ وفقا للجدول رقم ٢ من جداول القيمة الحالية) .

وعند تطبيق هذه القواعد في حالتنا هذه فان شهرة المحل تحسب على النحو الاتي :

شهرة المحل : ١٠٠٠٠ × ٣٠٣٧ = ٣٠٣٧٠ ليرة .

<u>خامسا : تقويم الشهرة على اساس القيمة الحالية للارباح الزائدة السنوية المستقبلة لكل سنة على حدة :</u>

ولو اخذنا قيمة الارباح الزائدة السنوية المتوقعة فانها سوف تحدد على النحو الاتي :

الارباح الزائدة في السنة الاولى	١٧ ٠٠٠	—	١٢ ٠٠٠	=	٥ ٠٠٠
الارباح الزائدة في السنة الثانية	٢٠ ٠٠٠	—	١٢ ٠٠٠	=	٨ ٠٠٠
الارباح الزائدة في السنة الثالثة	٢٤ ٠٠٠	—	١٢ ٠٠٠	=	١٢ ٠٠٠
الارباح الزائدة في السنة الرابعة	٢٧ ٠٠٠	—	١٢ ٠٠٠	=	١٥ ٠٠٠

فأنه يمكن تقدير شهرة المحل على اساس القيمة الحالية لهذه الدفعات باستخدام جدول رقم (١) من جداول القيمة الحالية وذلك على النحو الاتي :

القيمة الحالية للارباح الزائدة للسنة الاولى : ٥٠٠٠ × ٨٩٣ر٠ = ٤٤٦٥
القيمة الحالية للارباح الزائدة للسنة الثانية : ٨٠٠٠ × ٧٩٧ر٠ = ٦٣٧٦
القيمة الحالية للارباح الزائدة للسنة الثالثة : ١٢٠٠٠ × ٧١٢ر٠ = ٨٥٤٤
القيمة الحالية للارباح الزائدة للسنة الرابعة : ١٥٠٠٠ × ٦٣٦ر٠ = ٩٥٤٠

قيمة شهرة المحل ٢٨٩٢٥ر

ومن استعراض القيم المختلفة لشهرة المحل نتيجة للطرق المختلفة المتبعة في التقدير نجد ان قيمتها قد تفاوتت على النحو الآتي :

		ليرة
١. على اساس متوسط الارباح الصافية السنوية	=	٨٨ ٠٠٠
٢. على اساس متوسط الارباح الزائدة السنوية	=	٤٠ ٠٠٠
٣. على اساس تقسيم الارباح الزائدة السنوية الى شرائح بالاوزان .	=	٢٥ ٠٠٠
٤. على اساس القيمة الحالية لمتوسط الارباح الزائدة المستقبلة	=	٣٠ ٣٧٠
٥. على اساس القيمة الحالية للارباح السنوية الزائدة لكل سنة على حدة .	=	٢٨ ٩٢٥

ثالثا : استهلاك الشـــــهرة :

تحرص المشروعات بصفة عامة على استهلاك شهرة المحل بدفاترهـــــــا وذلك لانها تعتبر ان الشهرة اصل معنوى ليست له صفة الدوام والبقـــــــاء والاستقرار ، ولهذا ينبغي ان يستهلك في اول فرصة ممكنـــــة .

ويرى البعض ان اثبات شهرة المحل بالدفاتر معناه اعتراف مـــــــن المشروع بانه يحقق ارباحا زائدة تزيد في معدلها عن معدل المثل الـــــــذى تحصل عليه المنشآت المماثلة التي تعمل في نفس النوع من التجارة او الصناعة . واستهلاك الشهرة معناه استبعاد قيمتها من الدفاتر ، مع ان المشروع يعتـــرف بوجودهـــا . ويضيف اصحاب هذا الرأى ان الشهرة لا تتناقص قيمتها بالاستعمـــال ، او بانقضاء الزمن كما هو الحال بالنسبة لغيرها من الاصول الثابتة ، وانمـــا هي عرضة للتقلبات ولذلك لايجوز استهلاك الشهرة طالما ان المنشأة قائمـــــة بنشاطها .

ويرد هذا الرأى بأن الشهرة هي القيمة الحالية للارباح الزائــــــدة المستقبلة . ولما كانت هذه الارباح الزائدة ليست لها صفة الدوام والاستقرار لهذا يكون من واجب المنشأة ان تستهلك الشهرة في اول فرصة ممكنة ، وليـــس انسب لاستهلاك الشهرة من السنوات التي تتحقق فيها الارباح الزائدة المستقبلـــة مع مراعاة مصدر تكوين الشهرة .

وجوب اخذ مصادر تكوين الشهرة في الاعتبار عند استهلاكها :

من الامور المقررة ان للشهرة عوامل معينة تكون مصدر تكوينهـــــــا ويجب اخذ هذه العوامل في الاعتبار عند استهلاكها :

١- اما ان يكون مصدرها الموقع :

كأن تكون في شارع تجارى هام وذلك بالنسبة للمنشآت التـــــي تبيع بالتجزئة ، او كأن تكون قريبة من مصادر الوقـــــود او المواد الاولية كما هو الحال بالنسبة للمنشآت الصناعيـــــة

أو كأن تكون قريبة من اسواق توزيع منتجاتها . وفي جميع هذه الاحوال ينبغي ان تستهلك الشهرة على عدد السنوات التي ينتظر ان تحتفظ المنشأة في خلالها على المزايا التي تحصل عليها بسبب موقعها . وبعبارة اخرى لا بد من استهلاك الشهرة على اساس المدة التي ينتظر في نهايتها أن يقف الحصول على الارباح الزائدة بسبب انتهاء اهمية الموقع .

٢. اما اذا كان مصدر الشهرة هو الكفاية الخاصة :

أى كفاية المشروع على العمل والانتاج بسبب امتلاكها انواعا معينة من الالات ، او لاتباعها طرقا معينة في الانتاج ،او لمهارة عمال المنشاة وصناعها ، مما يعاون المنشأة على انتاج منتجات تكون على درجة كبيرة من الاتقان او تقل اسعارها عن مثيلاتها مما يجعل المستهلكين يقبلون عليها ويعرضون عن سواها. ففي هذه الحالة يتوقف بقاء الشهرة على مدى قدرة المنشأة على الاحتفاظ بعمالها واسرارها الصناعية .

٣. أما اذا كان مصدر الشهرة هو الاعلان عن منتجات المنشأة :

ففي هذه الحالة ينبغي ان نفرق بين الاثار المختلفة لتكاليف الاعلان على رقم المبيعات للسلع المختلفة .

فهناك نوع من المنتجات تنشأ شهرته بعد الحملة الاعلانية الاولى بحيث تظل مبيعاته ثابتة تسمح للمنشأة بالحصول على ارباح زائدة بصفة مستمرة .

وهناك نوع آخر من السلع يتطلب بيعها الاعلان المستمر بحيث اذا توقف الاعلان عنها وقفت حركة مبيعاتها .

وتتوقف قيمة الشهرة في كل من الحالتين على الارباح الزائدة بعد استبعاد تكاليف الاعلان قبل الوصول الى الارباح الصافية .

٤. وقد يكون مصدر الشهرة احيانا هو شخصية صاحب المنشأة في المنشآت الفردية ، او شخصية احد الشركاء في شركات الاشخاص ، أو شخصية المديرين في شركات المساهمة ، ولا شك ان تقدير قيمة الشهرة التي يكون مصدرها معلقا على شخصية معينة ، تتوقف حياتها على استمرار هذه الشخصية في العمل بالمنشأة . فتنعدم الشهرة في هذا المشروع عند انفصال هذه الشخصية للعمل لحسابها ، او للعمل في مشروع اخر مماثل له او بسبب وفاتها . ويكون هذا النوع من الشهرة اكثر وجودا في المهن غير التجارية .

٥. وقد يكون مصدر الشهرة هو حق من حقوق الاحتكار او الامتياز أو الاختراع او التأليف .

وتتوقف حياة الشهرة في مثل هذه الاحوال على مدة هذا الحق التي تستطيع المنشأة في خلالها ان تنتفع به .

على انه ليس معنى ذلك ان المنشأة ستحصل على ارباح زائدة خلال السنوات المذكورة بصفة مؤكدة ، ولا بد ان ندخل في حسابنا ما قد يظهر من اختراعات جديدة قبل انقضاء المدة المقررة لانتهاء اجل حق الاختراع مما يؤدى الى انتاج سلع جديدة تحل محل السلع القديمة مما يترتب عليه عجز المنشأة القديمة عن تحقيق ارباح زائدة بسبب القضاء على اهمية ما لها من حق اختراع .

هذه بعض مصادر الشهرة نذكرها على سبيل المثال لا على سبيل الحصر ، لنبين انه ينبغي تحليل مصادر الشهرة الى عناصرها للوقوف على اساس مصدرها ، والعنصر الذى يتوقف عليه تحديد المدة التي تستهلك خلالها الشهرة .

طريقة اثبات الشهرة بالدفاتر تحدد مدى جواز استهلاكهـــا :

الاصل ان الشهرة لا تظهر بالدفاتر الا اذا دفع ثمن لشرائها. وعندئذ تظهر بسعر تكلفتها او ثمن شرائها .

وتقدر قيمة الشهرة في شركات الاشخاص في حالة دخول شريك جديـــد او وفاة شريك ، او انفصال شريك . على انه في جميع الحالات التي تقـــدر فيها الشهـرة لا يكون اثباتها بالدفاتر امرا ضروريـــا .

وقد تظهر الشهرة بالدفاتر نتيجة قيام المنشأة بتكوين عناصرهـــا بنفسها ، وذلك عند قيامها بشراء حق اختراع او قيامها بحملات اعلانية واسعـة النطاق .

كما ان شهرة المحل قد تظهر بالدفاتر نتيجة لاعادة تقويم اصـــول المنشأة وخصومها .

ولا بد لنا ان نفرق بين الحالات المختلفة الاتية :

١. اذا كانت شهرة المحل نتيجة اعادة تقويم اصول وخصوم المنشأة :

فغي رأينا انه لا يجوز استهلاك الشهرة في مثل هذه الحالة لانـــه لا يكون لها قيمة فعلية مقابل ما دفع فيها فعلا . والقول بغير ذلك يؤدي الى تخفيض الربح دون وجه حق وتكوين احتياطيات سريـــة .

٢. اذا كـــانت المنشأة قد دفعت ثمنا لشراء الشهرة او شـــراء عناصرهـــا :

ففي هذه الحالة ينبغي استهلاك قيمة هذه الشهرة استنادا الـــى احتمال انقضائها خلال فترة معينة من الزمن .

٣. واذا كانت الشهرة قد نشأت نتيجة دخول شريك او انفصال شريك:

ففي هذه الحالة تكون المنشأة الجديدة وهي شخصية معنوية تختلف عن شخصية المنشأة القديمة - قد دفعت ثمنا للشهرة وعلى هذا يجوز استهلاكها استنادا الى مدى احتمال بقاء العوامل التي كانت سببا في هذه الشهرة .

الفصـــل السابـــع

الاصـــول المتداولـة
وبعـض العناصـــر الاخـــرى
لقائمـــة المركـز المالـــــي

المبحث الاول : معايير التمييز بين الاصول الثابتة والمتداولة .

أولا : معايير التمييز بين الاصول الثابتة والمتداولة عند الاقتصادييـــن .

ثانيا : معايير التمييز بين الاصول الثابتة والمتداولة عند المحاسبيين .

المبحث الثاني : تقويم الاصـول المتداولـة .

المبحث الثالث : المخزون السلعي

- طرق تقويم المخزون السلعـــي .

المبحث الرابع : مبـــدأ FIFO ومبـدأ LIFO

أولا : مبـدأ FIFO

ثانيا : مبـــدأ LIFO

ثالثا : الاثار المترتبة على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية في فترات ارتفـــاع الاسعـــار .

المبحث الخامس : بعض عناصر الاصول والخصوم الاخرى :

أولا : بعض انواع الاصول الاخرى :

- الاستثمارات .

ثانيا : بعض انواع الخصـوم .

١. القروض طويلة الاجـل .

٢. الخصوم المتداولـة .

المبحث السادس : المخصصات والاحتياطيـات .

المبحث السابع : رأس المـال العامل :

أولا : رأس المال العامل .

ثانيا : قائمة الموارد المالية واستخداماتها .

ثالثا : تعريف قائمة الموارد المالية واستخداماتها .

رابعا : الصورة التقليديـة لقائمة الموارد المالية واستخداماتها.

خامسا : صورة قائمة الموارد المالية واستخداماتها ذات القسمين .

سادسا : صورة قائمة الموارد المالية واستخداماتها لتتابع عمليات المشـروع .

الفصل السابع

الاصـول المتداولـة

المبحــث الاول

معايير التمييز بيـن الاصول الثابتـــة والمتداولـــة عنــد الاقتصاديـين والمحاسبيـــن

أولا : معايير التمييز بين الاصول الثابتة والمتداولة عند الاقتصاديين (١) :

نتناول فيما يلي معايير التمييز بين الاصول الثابتة والاصول المتداولة في الفكر الاقتصادى كما عبر عنها رجال الاقتصـــاد :

في رأى آدم سميث : رأس المال الثابت : هو ادوات الانتاج التي تساهم في انتاج الربح دون ان يتم تداولهـا أو يطرأ تغيير على شكلهـــا .

في رأى ريكاردو : رأس المال الثابت : هو ما كان استنفاذه في الانتاج بطيئـــا .

ورأس المال المتداول : هو ما كان استخدامه في الانتاج سريعا .

في رأى مارشـال : رأس المال الثابت : هو الذى يبقى في صـورة دائمة وتوزع خدماته على فترة طويلـة .

ورأس المال المتداول : هو الذى يستخدم في الانتاج عن طريق الاستعمال مرة واحدة .

---

(1) Edwards, S.Ronald " THE NATURE & MEASUREMENT OF INCOME", studies in accounting theory, P.P.77 - 79 .
عن دكتور فاروق عبد العال
بحثه سابق الاشارة اليه صفحة ١٩٢.

ويبدو مما سبق أن رجال الاقتصاد يرون ان الاصول التي يحتفظ بها المشروع تعتبر كلها اصولا انتاجية مهما كان نوعها ، وأن معيار التمييز يقوم على اساس مدى طول فترة استخدام الاصل في الانتاج وذلك على النحو الاتي :

الاصول الثابتة : هي الاصول التي تستخدم في الانتاج استخداما طويل الاجل ، حيث توزع خدماتها في انتاج الربح خلال عدد من السنوات مع احتفاظها بشكلها كأداة من ادوات الانتاج .

الاصول المتداولة : هي الاصول التي تستخدم في الانتاج مرة واحدة او استهلاكا سريعا .

ثانيا : معايير التمييز بين الاصول الثابتة والاصول المتداولة عند المحاسبين :

الاصول الثابتة :

يرى المحاسبون ان الاصول الثابتة تضم نوعين رئيسيين :

الاول : أصول ثابتة تمثل" اصولا انتاجية " ، أى تمثل خدمات اقتصادية متاحة للعمليات الانتاجية طويلة الاجل للمشروع : كالاراضي ، والمباني ، والالات ، والمهمات .

الثاني : أصول ثابتة تمثل" حقوقا مالية " ، أى تمثل حقوقا مالية طويلة الاجل للمشروع واهمها :

١. الاستثمارات بقصد السيطرة على الشركات التابعة .
٢. القروض طويلة الاجل .

الاصول المتداولة :

اما الاصول المتداولة فتضم بدورها فرعين رئيسيين :

الاول : اصول متداولة للتشغيل والمتاجرة : وتمثل خدمات اقتصادية متاحة للعمليات الانتاجية قصيرة الاجل للمشروع ومنها :

١. المواد الاولية .
٢. البضاعة تحت التشغيل .
٣. البضاعة التامة .

وتستخدم هذه العناصر عادة خلال الدورة العادية لنشاط المشروع .

الثاني : أصول متداولة يسهل تحويلها الى نقدية : وتمثل العناصر النقدية الحاضرة أو التي يمكن تحويلها الى نقدية بسهولة في خلال الاجل القصير الذىلا يتجاوز العام اثناء الدورة العادية للمشروع .

ولهذا فأنه يمكن اتخاذ " مدى طول الفترة الزمنية لاستخدام الاصل في الانتاج " كمعيار للتمييز بين الاصول الثابتة والاصول المتداولة .

المبحث الثاني

تقويم الاصول المتداولة .

١. الاصول المتداولة :

تتكون الاصول المتداولة من العناصر النقدية او العناصر التي يمكن تحويلها الى نقدية في خلال فترة قصيرة من الزمن .

ولذلك فأن الاصول المتداولة تتكون من العناصر الاتية :

- النقدية بالصندوق والبنوك .
- العملاء او الذمم .
- اوراق القبض .
- الاوراق المالية .
- المخزون السلعي .
- الايرادات المستحقة للمشروع على الغير .
- المصروفات المدفوعة مقدما .

والغرض من الاصول المتداولة هو استخدامها في تحقيق اغراض المشروع وعملياته وذلك بقصد تحقيق الربح . ومثال ذلك استخدامها في :

- المشتريات والمبيعات في المشروعات التجارية .
- عناصر تكاليف الانتاج والمبيعات في المشروعات الصناعية .

٢. تقويم الاصول المتداولة :

تقوم الاصول المتداولة على اساس القيمة التي يمكن تحقيقها Realizable Value في تاريخ تقييم تلك الاصول التي يكون عادة نهاية السنة المالية او تاريخ اعداد قائمة المركز المالي .

ويتم اثبات الاصول المتداولة في الحسابات بتكلفتها التاريخية وتقاس التكلفة التاريخية بالمدفوعات النقدية الفعلية او ما يعادلها. وتعني كلمة التكلفة التاريخية Historical Costs ان الارقام الواردة بالحسابات تقوم على اساس الحوادث كما تمت فعلا .

ويؤثر البعض استخدام اصطلاح التكاليف المستثمرة Invested Costs باعتبار انها اكثر دلالة في التعبير بدلا من استخدام التكلفة التاريخية .

ومن التعبيرات الاخرى التي تستخدم في هذا المعنى التكلفة الاصلية The Original Cost والتكلفة الفعلية . The Actual Cost

ولكننا سنستخدم اصطلاح التكلفة التاريخية لاننا نرى انه اكثر وضوحا في التعبير عن المقصود .

غير ان القيمة التي يمكن ان تتحقق عند البيع (كما هو الحال عند بيع المخزون السلعي) او عند التحصيل (كما هو الحال عند تحصيل الذمم) قد تختلف عند التكلفة التاريخية للاصل المتداول في تاريخ المركز المالي .

لهذا فقد جرت العادة اخذا بمبدأ الحيطة والحذر على تقييم الاصل المتداول باتباع الاسس الاتية :

١. سعر التكلفة او السوق ايهما اقل كما هو الحال بالنسبة للمخزون السلعي .

٢. أو التكلفة التاريخية مع تكوين مخصص للنقص المحتمل في قيمة الاصل المتداول في تاريخ المركز المالي كما هو الحال بالنسبة للذمم .

٣. أو القيمة الاسمية كما هو الحال بالنسبة للنقدية بالصندوق والبنوك والمصروفات المدفوعة مقدما .

المبحث الثالث

المخزون السلعي

يعتبر المخزون السلعي من اهم عناصر الاصول المتداولة بالنسبة للمشروع .

وتختلف طبيعة المخزون تبعا لطبيعة نشاط المشروع :

ففي المشروعات التجارية يتكون المخزون من السلع تامة الصنع .

وفي المشروعات الصناعية يتكون المخزون من المواد الاولية والبضاعة تحت التشغيل والبضاعة تامة الصنع .

وتؤثر طبيعة المخزون السلعي في طريقة تقويمه ذلك لان المشروع يحصل عليه لاعادة بيعه بصورته التي يكون عليها عند الشراء أو بعد تحويله الى صورة أخرى خلال فترة قصيرة نسبيا من الزمن لا تزيد على اثنى عشر شهرا في اغلب الاحيان .

وعند اتباع مبدأ التكلفة التاريخية تتحدد تكلفة المبيعات على اساس ان الكميات المشتراة اولا هي التي تباع اولا وهو ما يعبر عنه بمبدأ FIFO .

ويقوم مخزون آخر المدة بسعر التكلفة الا اذا كان سعر السوق يقل عن سعر التكلفة فتكون العبرة في هذه الحالة باقل السعرين أخذا بمبدأ الحيطة والحذر .

ويمكن تلخيص المبادئ التي كانت سائدة في تقويم المخزون السلعي من توصية معهد المحاسبين القانونيين بانكلترا و ويلز التي نصت على ما يلي :

" لا يوجد اساس معين يلائم جميع انواع المنشآت، ولكن مهما كانت "
" الطريقة المتبعة فأنه يجب اتباعها بصفة منتظمة مع مراعاة "
" الاعتبارات الاتية وجعلها موضع التقدير : "

" أ. يعتبر المخزون السلعي اصلا متداولا ويشترى بقصد "
" بيعه ولهذا فهو يظهر عادة في الميزانية بسعر "
" التكلفة او سعر السوق ايهما اقل . "

" ب. أن الربح (اوالخسارة) من عمليات المتاجرة هو "
" الفرق بين ثمن المبيعات وتكلفتها بما في ذلك "
" مصروفات البيع والتوزيع . "

" ويتوقف الربح (او الخسارة) النهائي من السلع غير المباعة على الاسعار السائدة في تاريخ بيعها ، غير انه من الضروري تكوين مخصص لتغطية الخسائر المحتملة .

وترجع اهمية تقويم المخزون السلعي الى ما لذلك من اثر على :

أ. صافي الربح .
ب. الربح الضريبي (وعاء الضريبة على الارباح الصناعية او التجارية .)
ج. الارباح القابلة للتوزيع .
د. رأس المال العامل .
هـ. المركز المالي .

<u>طرق تقويم المخزون السلعي :</u>

لعل من اهم طرق تقويم المخزون الطرق الاتية :

١. طريقة الوارد اولا صادر اولا FIFO

٢. طريقة الوارد اخيرا صادر اولا LIFO

٣. طريقة متوسط الاسعار

٤. طريقة التكلفة الاستبدالية .

ونتناول فيما يلي باختصار كلا من هذه الطرق .

١. طريقة الوارد اولا صادر اولا : FIFO

وتقوم هذه الطريقة على اساس مفهوم التدفق المادى للسلع تبعا لترتيب ورودها الزمني . أى على اساس اعتبار ان المواد (او البضاعة) التي تصرف من المخازن تعتبر انها قد سحبت من اول الكميات التي وردت للمخازن ثم من الكمية التالية لها وهكذا . وتحتسب تكلفة المواد المنصرفة من المخازن على هذا الاساس .

ولهذا يقوم المخزون السلعي في نهاية العام على اساس انه يمثل آخر كميات وردت الى المخازن .

٢. طريقة الوارد اخيرا صادر اولا : LIFO

وتقوم هذه الطريقة على اساس تحديد تكلفة المبيعات او المواد المنصرفة من المخازن على اساس تكلفة المشتريات عند القيام بعملية البيع او عند صرف المواد من المخازن .

وتتبع هذه الطريقة في فترات ارتفاع الاسعار .

وترتكز هذه الطريقة على اساس مبدأ مقابلة الايرادات بالتكاليف مع احتساب هذه التكاليف على اساس مستوى الاسعار السائد وقت تحقق الايراد .

والغرض من ذلك هو مقابلة الايرادات بالتكلفة الاستبدالية لا بالتكلفة التاريخية بقصد عدم اظهار ارباح صورية نتيجة ارتفاع مستوى الاسعار، وشراء كميات جديدة تزيد تكلفتها عن التكلفة التاريخية .

ويؤخذ على هذه الطريقة ان المخزون السلعي في اخر العام يظهر مقوما على اساس الاسعار السائدة في اول العام او الاسعار القريبة منها. وتبتعد هذه القيمة عن القيمة السائدة في تاريخ قائمة المركز المالي للمشروع مما يجعلها لا تصور حقيقة المركز المالي في ذلك التاريخ .

٣. طريقة متوسط الاسعار :

وتقوم هذه الطريقة على اساس تحديد المتوسط الحسابي للمشتريات من البضاعة التامة (في المنشآت التجارية) او لمشتريات المواد الاولية (في المنشآت الصناعية) واستخراج هذا المتوسط على اثر كل عملية من عمليات الشراء وتحديد تكلفة المبيعات او المواد المنصرفة للمخازن ، وكذا المخزون السلعي في آخر العام على اساس هذا المتوسط .

٤. طريقة التكلفة الاستبدالية :

وتقوم هذه الطريقة على تحديد تكلفة المبيعات (في المشروعات التجارية) وتكلفة المواد المنصرفة للمخازن (في المشروعات الصناعية) على اساس التكلفة الاستبدالية وكذا الحال بالنسبة لتقويم المخزون السلعي في آخر المدة .

وتتلافى هذه الطريقة النقص الذى يوجه الى طريقة LIFO حيث ان طريقة التكلفة الاستبدالية تؤدى الى اظهار المخزون السلعي في قائمة المركز المالي في نهاية المدة بتكلفته السائدة في ذلك التاريخ .

ونصور في الجدول الاتي ملخصا للطرق المختلفة لتقويم المخزون السلعي مفهوم كل منها ، والنقد الموجه الى كل طريقة من تلك الطرق :

الطريقة	مفهومها	النقد الموجه اليها
١. طريقة FIFO	التدفق الطبيعي للسلع	تفترض ثبات مستوى الاسعار .
٢. طريقة LIFO	مقابلة الايرادات بالتكاليف السائدة في فترات ارتفاع الاسعار .	يظهر المخزون السلعي بقيمة تبتعد كثيرا عن التكلفة الاستبدالية في تاريخ الميزانية .
٣. طريقة متوسط الاسعار	مفهوم وسط بين LIFO & FIFO	لا تعالج النقض الموجه الى كل من LIFO & FIFO
٤. التكلفة الاستبدالية	معالجة النقد الموجه الى LIFO	صعوبة تحديد المقصود بالتكلفة الاستبدالية ولكنها تقترب من الصحة .
٥. تعديل التكلفة التاريخية باستخدام الارقام القياسية .	تحديد التكلفة الاستبدالية مما يجعل الارقام لها دلالتها وقابليتها للمقارنة ومما يجعل قائمة الربح تبين حقيقة الربح وقائمة المركز المالي تصور حقيقة المركز المالي .	لا يوجد نقد . وتعتبر انها الطريقة المثلى لمعالجة نواحي النقص في الطرق الاخرى .

ونظرا لاهميـــة مبدأى FIFO , LIFO فقد رأينا ان نتناولهمـــــــا بالتفصيل في المبحث الثاني حيث نتناول :

أولا : مبدأ FIFO والاثار المترتبة على اتباعـــــه خلال فترات ارتفاع الاسعار .

ثانيا : مبدأ LIFO باعتباره مبدأ بديلا لعلاج الاثـــــار المترتبة على اتباع مبدأ FIFO في فتـــــرات ارتفاع الاسعـــــار .

ثالثا : مقارنة بين المبدأيـــن .

المبحث الرابع

مبدأ FIFO ومبدأ LIFO (١)

ونظرا لاهمية كل من مبدأ FIFO و LIFO في الحياة العملية فقدرأيت أن اخصصلهما هذا المبحث ، مع بيان الاثار المترتبة على اتباع مبدأ FIFO والتكلفة التاريخية في فترات ارتفاع الاسعار .

أولا : مبدأ FIFO

يترتب على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية بالنسبة للمخزون، تحديد قيمة المواد الاولية والسلع المشتراة بتكلفتها ، واعتبار ان الربح هو الفرق بين تكلفتها وبين سعر بيعها ، وأن المنشأة تشترى بعد ذلك الكميات اللازمة لتحل محل المواد الاولية التي استخدمت في الانتاج او محل مبيعاتها. ويطلق على هذه الطريقة " ما يدخل اولا يخرج اولا " FIFO ذلك لانها تمثل التدفق المادى للمواد الاولية والسلع ، أى ان الكميات التي تشترى اولا هي التي يتم التخلص منها في اول الامر .

وعند اتباع هذه الطريقة فأن التكاليف التي تصاحب الوحدة المادية للمنتج يجب ان تقارن مع الايرادات الناتجة من بيع الوحدة ، أى ان التكاليف المثبتة بالدفاتر يجب ان تتبع التدفق المادى ولا ينبغي أن تؤخذ عند احتساب الربح حتى تتم دورة " الشراء ثم الانتاج ثم البيع ". أن هذه الطريقة تفترض ان السلع التي تخرج من المخازن عند بيعها او لاستخدامها في الانتاج قد اخذت من اقدم مفردات المخزون او بعبارة اخرى أن المخزون يتكون من مفردات احدث المشتريات .

ويترتب على هذه الطريقة اعتبار الفرق بين التكلفة التاريخية وثمن البيع ربحا محققا. وفي خلال فترات ارتفاع مستوى الاسعار تقوم المنشآت بأداء ضرائب الدخل المستحقة على هذا الربح وتوزيع ما يبقى بعد ذلك او الجزء الاكبر منه (وذلك بعد استبعاد المصروفات الاخرى). ويصبح ما يبقى من الموارد المالية - التي تم الحصول عليها نتيجة المبيعات - غير كاف لشراء كميات جديدة من المواد الاولية او السلع تعادل كميات المواد المباعة .

١- دكتور خيرت ضيف " تحديد الربح " صفحة ١١٦ وما بعدها.

الحجج المؤيدة لمبدأ FIFO : (١)

وكان هذا المبدأ يلقى تأييدا عاما من المحاسبين وجمعياتهم العملية والعلمية ومن رجال الاعمال للاسباب الاتية :

١. أن هذا المبدأ يتقارب كثيرا مع الحركة الطبيعية لتدفق السلع والمواد الاولية .

٢. انه يستبعد احتمال التأثير على الارباح عند زيادة او نقص كميات المخزون .

٣. يؤدي هذا المبدأ الى اعداد ميزانية عمومية تصور الى حد كبير القيمة العالية للمخزون في آخر المدة .

الاعتراضات الموجهة لمبدأ FIFO :

والاعتراض الرئيسي على مبدأ " ما يدخل اولا يخرج أولا " FIFO هو قصوره عن مقابلة التغيرات في مستوى الاسعار ، ذلك لانه يؤدي الى اظهار ارباح زائدة في فترات ارتفاع الاسعار نتيجة مقارنة المبيعات باسعار مرتفعة مع التكاليف التي تمت باسعار منخفضة .

---

١. دكتور خيرت ضيف " تحديد الربح " صفحة ١١٦ .

ثانيا : مبـــدأ LIFO :

وكان طبيعيا ان يفكر المحاسبون في ايجاد حل لمعالجة الاثـــار المترتبة على اتباع مبدأ " ما يدخل اولا يخرج اولا " FIFO في فترات ارتفاع الاسعار لاستبعاد الارباح الناتجة من ارتفاع مستوى الاسعار من الارباح الناتجة من عمليات المتاجرة والتشغيل في المنشأة .

وكان القصد الذى يسعى اليه المحاسبون هو تحديد الارباح على اســاس الفرق بين ثمن بيع المخزون وثمن التكلفة بالاسعار السائدة عند البيع .

وقد ظهر مبدأ " ما يدخل آخرا يخرج اولا " LIFO لمحاولة التغلب على الاثار المترتبة على اتباع مبدأ FIFO في خلال فترات تغير مستوى الاسعار.

ويقوم هذا المبدأ LIFO على اساس افتراض ان التكاليف تسير فـــي اتجاه عكسي مع الايرادات التي تقابلها ، ذلك لانه يعتبر ان تكاليف احــدث المشتريات هي انسب التكاليف لمضاهاتها بالايرادات عند تحديد الربح، اى انه يعني الموافقة الضمنية على مقارنة التكاليف والايرادات على اساس نفس مستوى الاسعار السائدة الى اقصى حد ممكن وانه يفترض عند تحديد تكلفة المبيعات ان السلع المسلمة عند البيع هي المشتراة في تاريخ عملية البيع .

وقد كان استخدام طريقة LIFO قاصرا في اول الامر على الاغـــراض الضريبية بالنسبة للشركات التي يتكون مخزونها من كميات كبيرة من السلـع المتجانسة والتي يستغرق انتاجها فترة طويلة من الزمن .

ويمكن تشبيه قاعدة LIFO من حيث غرضها بطريقة الرصيد الاساســي للمخزون Base Stock Method وهي الطريقة التي من شأنها ان يتحمل الايـــراد نتيجة البيع باسعار مرتفعة بالتكاليف الجديدة في ظل مستوى الاسعار الجديـد ، حتى لا يظهر مخزون آخر المدة بمستويات مرتفعة للاسعار تحتها ايرادات بمستويات منخفضة للاسعار على مر الدورة التجارية .

وقد تناولت لجنة المعاني والمعايير التابعة للجمعية الامريكيـــة للمحاسبة مبدأ LIFO فذكرت ان المبلغ الذى تتحمل به الايرادات عند اتباع طريقة LIFO هو تكلفة السلع التي لم تستخدم في الانتاج والتي اشتريـــت لكي تحل محل المواد التي استخدمت فعلا بصرف النظر عن تماثلها لها. انه لايمثل تكلفة السلع التي اشتريت فعلا ولكنه يمثل تكلفة السلع والمواد على اساس قيمتها وفقا لمستوى الاسعار الحالـــي .

وقيمة المخزون في نهاية المدة التي تظهر في الميزانية عند اتباع مبدأ LIFO لا تمثل قيمة المواد والسلع الموجودة فعلا في تاريخ الميزانية والمرحلة الى المدة التالية ، ولكنها تمثل قيمة المواد الاولية والسلع التي كانت متوافرة في اول الامر .

وقد اجاز القانون الضريبي لسنة ١٩٣٨ في الولايات المتحدة الامريكية اتباع طريقة " ما يدخل آخر يخرج أولا " LIFO بالنسبة لحالات معينة . وكان الدافع على اقرار مبدأ LIFO عند تحديد الربح الضريبي هو التخفيف من اعباء الضرائب المرتفعة في فترات ارتفاع الاسعار .

الحجج المؤيدة لمبدأ LIFO :

وقد لقى مبدأ LIFO تأييدا من كثير من المحاسبين للاسباب الاتية :

١. يؤدى اتباع طريقة LIFO الى الحد من تقلبات الارباح التي تظهر بالقوائم المالية عند اتباع طريقة FIFO ويؤدى الاستقرار في مستوى الارباح الى الحد من موجات التفاؤل الشديد في فترات ارتفاع الاسعار ، أو التشاؤم الشديد في فترات انخفاض الاسعار ، مما يؤدى الى انتهاج سياسة سليمة في ادارة المشروع .

٢. يؤدى اتباع مبدأ LIFO الى استبعاد الارباح الصورية خلال فترات ارتفاع الاسعار ، مما يؤدى الى الحد من زيادة الارباح الصورية في فترات التضخم ، والى استبعاد الخسائر الصورية في خلال فترات هبوط الاسعار ، مما يترتب عليه الحد من خفض الارباح في فترات الانكماش .

الاعتراضات على مبدأ LIFO :

وقد لقي هذا المبدأ في اول الامر معارضة كثير من المحاسبين الذين وجهوا اليه عددا من الانتقادات من بينها :

١. أن مبدأ LIFO يؤدى الى اظهار مخزون آخر المدة بالميزانية بقيمة تبعد كثيرا عن قيمته الحقيقية مما يؤدى الى جعل الميزانية لا تصور المركز المالي للمنشأة تصويرا صادقا حقيقيا . أنه يؤدى الى تعديل ارقام قوائم الربح بجعلها اكثر واقعية ذلك لانه يؤدى الى جعل تكلفة المبيعات قريبة من تكلفتها الحالية ، غير انه يؤدى الى اظهار بضاعة آخر المدة في الميزانية على غير حقيقتها .

٢. أن اتباع مبدأ LIFO يجعل المنشأة غير قادرة على ان تحدد تكلفة المبيعات الا في نهاية السنة المالية ، ذلك لانه يفترض شراء كمية من السلع في نهاية العام معادلة للكمية المباعة خلال العام .

٣. وقد اعترض البعض على استخدام مبدأ LIFO استنادا الى انه يؤدى الى تخفيض الربح ، ومن ثم تخفيض قيمة الارباح القابلة للتوزيع .

٤. ولم يرحب البعض باتباع مبدأ LIFO كاجراء يؤدى الى تعديل مبدأ " التكلفة التاريخية " لمقابلة التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد ، وذكر انه يرى ان الوسيلة الوحيدة المقبولة لمراجعة مشكلة تقلب مستويات الاسعار انما يكون باستخدام رقم قياسي عام .

ونحن نرى انه رغم ان مبدأ LIFO ليس مبدأ مثاليا بلغ حد الكمال اذ لا يعالج الاثار المترتبة على ارتفاع مستوى الاسعار علاجا كاملا. الا انه خدم غرضا نافعا وذلك باستبعاد اثر ارتفاع مستوى الاسعار الى درجة كبيرة خلال فترات التضخم .

ثالثا : الاثار المترتبة على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية في فترات ارتفاع الاسعار :

سبق ان اشرنا انه يترتب على تقويم المخزون باتباع مبـــدأ FIFO واحتساب عبء الاستهلاك على اساس مبدأ التكلفة التاريخية يؤدى الى النتائـــج الاتيـــة في فترات ارتفاع الاسعار .

١. اظهار ارباح صوريـــة .

٢. سداد ضرائب الدخل على الارباح الصورية اى بما يزيـــد عما ينبغي ان يسدد الى مصلحة الضرائب .

٣. توزيع ارباح صورية على حملة الاسهم تؤخذ من رأس المال.

٤. نقص في حقوق الملكية نتيجة لذلك .

ونعرض فيما يلي بعضا من التطبيقات العملية التي توضح ذلك .

تطبيق ١ :

نستعرض هنا مثالا لبيان الاثار المترتبة على اتباع طريقة FIFO وعلى طريقة LIFO على اساس الافتراضات الاتية :

المبيعـــات	٢ ٠٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة :	
عند اتباع FIFO	٢٠٠ ٠٠٠
عند اتباع LIFO	١٠٠ ٠٠٠
المشتريات	١ ٥٠٠ ٠٠٠
مخزون اخر المدة :	
عند اتباع FIFO	٣٠٠ ٠٠٠
عند اتباع LIFO	١٠٠ ٠٠٠
المصروفات العمومية	١٠٠ ٠٠٠
الاستهلاك	١٠٠ ٠٠٠

- معدل ضريبة الدخل ٤٠ ٪ وقد سددت فعلا على اساس اتباع مبـــدأ FIFO
- الارباح الموزعة ٧٥ ٪ من صافي الربح بعد الضريبة وقد سددت فعـــلا على اساس اتباع مبدأ FIFO.

قائمـــة الربـــح

	عند اتباع FIFO	عند اتباع LIFO
المبيعات	٢ ٠٠٠ ٠٠٠	٢ ٠٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٢٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
+ المشتريات	١ ٥٠٠ ٠٠٠	١ ٥٠٠ ٠٠٠
	١ ٧٠٠ ٠٠٠	١ ٦٠٠ ٠٠٠
— مخزون آخر المدة	٣٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
= تكلفة المبيعات	١ ٤٠٠ ٠٠٠	١ ٥٠٠ ٠٠٠
= مجمل الربح	٦٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠
— المصروفات الاخرى :		
المصروفات العمومية	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
الاستهلاك	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
	٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
صافي الربح	٤٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
— الضريبة ٤٠ ٠/٠ سددت فعلاعلى اساس اتباع FIFO	١٦٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠
=	٢٤٠ ٠٠٠	١٤٠ ٠٠٠
— الارباح الموزعة ٧٥٠/٠ على اساس اتباع FIFO	١٨٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠
الارباح المحجوزة	٦٠ ٠٠٠	(٤٠ ٠٠٠)

ويبدو واضحا من هذا المثال النتائج الاتية

	عند اتباع FIFO	عند اتباع LIFO
مخزون اخر المدة	٣٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
— مجمل الربح	٦٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠
— صافي الربح قبل الضرائب	٤٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
الضريبة المسددة فعلا على اساس FIFO	١٦٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠
الارباح الموزعة فعلا على اساس FIFO	١٨٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠
الارباح المحجوزة	٦٠ ٠٠٠	(٤٠ ٠٠٠)

تطبيق ٢ :

وتبدو الاثار الخطيرة في المثال السابق عند تعديل عبء الاستهــــلاك ·
واحتسابه على اساس التكلفة الاستبدالية بالنسبة للاصول الثابتة بافتراض ان تكلفتهـ
الاستبدالية بلغت ٣ امثال ما كانت عليه :

		عند اتباع FIFO والتكلفة التاريخية بالنسبة للاستهلاك	عند اتباع (والتكلفة الاسـ بالنسبة للا
	المبيعــــــات	٢ ٠٠٠ ٠٠٠	٠٠ ٠٠٠
+	مخزون اول المدة	٢٠٠ ٠٠٠	٠٠ ٠٠٠
	المشتريات	١ ٥٠٠ ٠٠٠	٠٠ ٠٠٠
		١ ٧٠٠ ٠٠٠	٠٠ ٠٠٠
-	مخزون اخر المدة	٣٠٠ ٠٠٠	٠٠ ٠٠٠
=	تكلفة المبيعات	١ ٤٠٠ ٠٠٠	٠٠ ٠٠٠
=	مجمل الربح	٦٠٠ ٠٠٠	٠٠ ٠٠٠
	المصروفات الاخرى :		
	المصروفات العمومية	١٠٠ ٠٠٠	٠ ٠٠٠
	الاستهـــلاك	١٠٠ ٠٠٠	٠ ٠٠٠
		٢٠٠ ٠٠٠	٠٠ ٠٠٠
	صافي الربح	٤٠٠ ٠٠٠	٠٠ ٠٠٠
	الضريبة ٤٠ ٪ سدد فعلا على اساس اتباع FIFO واحتساب الاستهلاك على اساس التكلفة التاريخية	١٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠
		٢٤٠ ٠٠٠	(٦٠ ٠٠٠
	الارباح الموزعة ٧٥ ٪ على اساس اتباع FIFO واحتساب الاستهلاك على اساس التكلفة التاريخية	١٨٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
	الارباح المحجوزة	٦٠ ٠٠٠	(٤٠ ٠٠٠)

ويبدو واضحا من هذا المثال النتائج الاتية :

	عند اتباع FIFO	عند اتباع LIFO
ـ مخزون اخر المدة	٣٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
ـ مجمل الربح	٦٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠
ـ صافي الربح	٤٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
الضريبة المسددة فعلا على اساس	١٦٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠
الارباح الموزعة فعلا على اساس	١٨٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠
الارباح المحجوزة	٦٠ ٠٠٠	(٢٤٠ ٠٠٠)

تطبيق ٣ :

ونفترض ان احد المشروعات يحصل على جميع الكميات اللازمة له من المشتريات بسعر واحد في اول السنة ، ويبيعها في خلال السنة بسعر اكثر ارتفاعا ، ويحتفظ بكمية مماثلة في بضاعة اخر المدة يرحلها الى السنة التالية بحيث يكون لديه في اول العام تلك الكميات الثابتة ، أي انه يشترى كمية معادلة لها بسعر معين في اول السنة ، ويبيع كمية مماثلة في خلال العام ليحتفظ بنفس الكمية في نهاية العام.

ولنفرض بجانب ثبات الكمية ان مستوى الاسعار قد ارتفع خلال السنوات من ١٩٦٧ الى ١٩٧٧ ثلاث امثال ما كان عليه على ضوء البيانات الاتية .

١. قيمة المخزون في اول المدة سنة ١٩٦٧ ‏ ‏ ‏ ‏ ٦٠٠٠ ليرة

٢. السنة	المشتريات	المبيعات
١٩٦٧	٧ ٥٠٠	٨ ٥٠٠
٦٨	٩ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
٦٩	١٠ ٥٠٠	١١ ٥٠٠
٧٠	١٢ ٠٠٠	١٣ ٠٠٠
٧١	١٣ ٥٠٠	١٤ ٥٠٠
٧٢	١٥ ٠٠٠	١٦ ٠٠٠
٧٣	١٦ ٥٠٠	١٧ ٥٠٠
٧٤	١٨ ٠٠٠	١٩ ٠٠٠
٧٥	١٩ ٥٠٠	٢٠ ٥٠٠
٧٦	٢١ ٠٠٠	٢٢ ٠٠٠
٧٧	٢٢ ٥٠٠	٢٣ ٥٠٠

فأننا نستطيع ان نبين الاثار المترتبة على اتباع كل من مبدأ FIFO
و LIFO خلال هذه السنوات في الجدولين الاتيين :

فعند اتباع مبدأ FIFO تظهر نتيجة عمليات المشروع على الصورة الآتية :

عند اتباع مبدأ FIFO

السنة	بضاعة اول المدة +	المشتريات =	الجملة −	بضاعة آخر المدة =	تكلفة المبيعات −	المبيعات =	مجمل الربح
	ليرة	ليرة	ليرة	ليرة	ليرة	ليرة	ليرة
١٩٦٧	٦ ٠٠٠ +	٧ ٥٠٠ =	١٣ ٥٠٠ −	٧ ٥٠٠ =	٦ ٠٠٠ −	٨ ٥٠٠ =	٢ ٥٠٠
١٩٦٨	٧ ٥٠٠ +	٩ ٠٠٠ =	١٦ ٥٠٠ −	٩ ٠٠٠ =	٧ ٥٠٠ −	١٠ ٠٠٠ =	٢ ٥٠٠
١٩٦٩	٩ ٠٠٠ +	١٠ ٥٠٠ =	١٩ ٥٠٠ −	١٠ ٥٠٠ =	٩ ٠٠٠ −	١١ ٥٠٠ =	٢ ٥٠٠
١٩٧٠	١٠ ٥٠٠ +	١٢ ٠٠٠ =	٢٢ ٥٠٠ −	١٢ ٠٠٠ =	١٠ ٥٠٠ −	١٣ ٠٠٠ =	٢ ٥٠٠
١٩٧١	١٢ ٠٠٠ +	١٣ ٥٠٠ =	٢٥ ٥٠٠ −	١٣ ٥٠٠ =	١٢ ٠٠٠ −	١٤ ٥٠٠ =	٢ ٥٠٠
١٩٧٢	١٣ ٥٠٠ +	١٥ ٠٠٠ =	٢٨ ٥٠٠ −	١٥ ٠٠٠ =	١٣ ٥٠٠ −	١٦ ٠٠٠ =	٢ ٥٠٠
١٩٧٣	١٥ ٠٠٠ +	١٦ ٥٠٠ =	٣١ ٥٠٠ −	١٦ ٥٠٠ =	١٥ ٠٠٠ −	١٧ ٥٠٠ =	٢ ٥٠٠
١٩٧٤	١٦ ٥٠٠ +	١٨ ٠٠٠ =	٣٤ ٥٠٠ −	١٨ ٠٠٠ =	١٦ ٥٠٠ −	١٩ ٠٠٠ =	٢ ٥٠٠
١٩٧٥	١٨ ٠٠٠ +	١٩ ٥٠٠ =	٣٧ ٥٠٠ −	١٩ ٥٠٠ =	١٨ ٠٠٠ −	٢٠ ٥٠٠ =	٢ ٥٠٠
١٩٧٦	١٩ ٥٠٠ +	٢١ ٠٠٠ =	٤٠ ٥٠٠ −	٢١ ٠٠٠ =	١٩ ٥٠٠ −	٢٢ ٠٠٠ =	٢ ٥٠٠
١٩٧٧	٢١ ٠٠٠ +	٢٢ ٥٠٠ =	٤٣ ٥٠٠ −	٢٢ ٥٠٠ =	٢١ ٠٠٠ −	٢٣ ٥٠٠ =	٢ ٥٠٠
	١٤٨ ٥٠٠ +	١٦٥ ٠٠٠ =	٣١٣ ٥٠٠ −	١٦٥ ٠٠٠ =	١٤٨ ٥٠٠ −	١٧٦ ٠٠٠ =	٢٧ ٥٠٠

وعند اتباع مبدأ LIFO تظهر نتيجة عمليات المشروع على الصورة الاتية

عند اتباع مبـــدأ LIFO

السنة	بضاعة اول المدة +	المشتريات =	الجملة −	بضاعة اخر المدة =	تكلفة المبيعات	المبيعات −	مجمل الربح
	ليرة	ليرة	ليرة	ليرة	ليرة	ليرة	ليرة
١٩٦٧	+ ٦ ٠٠٠	= ٧ ٥٠٠	− ١٣ ٥٠٠	= ٦ ٠٠٠	− ٧ ٥٠٠	= ٨ ٥٠٠	١ ٠٠٠
١٩٦٨	+ ٦ ٠٠٠	= ٩ ٠٠٠	− ١٥ ٠٠٠	= ٦ ٠٠٠	− ٩ ٠٠٠	= ١٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠
١٩٦٩	+ ٦ ٠٠٠	= ١٠ ٥٠٠	− ١٦ ٥٠٠	= ٦ ٠٠٠	− ١٠ ٥٠٠	= ١١ ٥٠٠	١ ٠٠٠
١٩٧٠	+ ٦ ٠٠٠	= ١٢ ٠٠٠	− ١٨ ٠٠٠	= ٦ ٠٠٠	− ١٢ ٠٠٠	= ١٣ ٠٠٠	١ ٠٠٠
١٩٧١	+ ٦ ٠٠٠	= ١٣ ٥٠٠	− ١٩ ٥٠٠	= ٦ ٠٠٠	− ١٣ ٥٠٠	= ١٤ ٥٠٠	١ ٠٠٠
١٩٧٢	+ ٦ ٠٠٠	= ١٥ ٠٠٠	− ٢١ ٠٠٠	= ٦ ٠٠٠	− ١٥ ٠٠٠	= ١٦ ٠٠٠	١ ٠٠٠
١٩٧٣	+ ٦ ٠٠٠	= ١٦ ٥٠٠	− ٢٢ ٥٠٠	= ٦ ٠٠٠	− ١٦ ٥٠٠	= ١٧ ٥٠٠	١ ٠٠٠
١٩٧٤	+ ٦ ٠٠٠	= ١٨ ٠٠٠	− ٢٤ ٠٠٠	= ٦ ٠٠٠	− ١٨ ٠٠٠	= ١٩ ٠٠٠	١ ٠٠٠
١٩٧٥	+ ٦ ٠٠٠	= ١٩ ٥٠٠	− ٢٥ ٥٠٠	= ٦ ٠٠٠	− ١٩ ٥٠٠	= ٢٠ ٥٠٠	١ ٠٠٠
١٩٧٦	+ ٦ ٠٠٠	= ٢١ ٠٠٠	− ٢٧ ٠٠٠	= ٦ ٠٠٠	− ٢١ ٠٠٠	= ٢٢ ٠٠٠	١ ٠٠٠
١٩٧٧	+ ٦ ٠٠٠	= ٢٢ ٥٠٠	− ٢٨ ٥٠٠	= ٦ ٠٠٠	− ٢٢ ٥٠٠	= ٢٣ ٥٠٠	١ ٠٠٠
	+ ٦٦ ٠٠٠	= ١٦٥ ٠٠٠	− ٢٣١ ٠٠٠	= ٦٦ ٠٠٠	− ١٦٥ ٠٠٠	=١٧٦ ٠٠٠	١١ ٠٠٠

ويلاحظ في الجدول الاول عند اتباع طريقة FIFO ان الكمية التي اشترتها المنشأة في سنة ١٩٦٧ بمبلغ /٠٠٠ر٦/ ليرة باعتها في سنة ١٩٦٨، والكمية التي اشترتها في سنة ١٩٦٨ بمبلغ /٥٠٠ر٧/ ليرة باعتها في سنة ١٩٦٩. وهكذا استمرت المنشأة حتى باعت في سنة ١٩٧٧ الكمية التي اشترتها في سنة ١٩٧٦ بمبلغ /٠٠٠ر٢١/ ليرة بحيث تظهر دائما الكميات المشتراة في كل سنة كبضاعة آخر المدة في نهاية تلك السنة . ولهذا تظهر المفردة التي اشتريت في سنة ١٩٧٧ بمبلغ /٥٠٠ر٢٢/ ليرة كبضاعة آخر المدة في ٣١ ديسمبر سنة ١٩٧٧.

ويلاحظ من الجدول الثاني عند اتباع مبدأ LIFO ان الكمية التي اشترتها المنشأة في سنة ١٩٦٧ بمبلغ /٥٠٠ر٧/ ليرة هي التي بيعت في نفس السنة ، والكمية التي اشتريت في سنة ١٩٧٦ بمبلغ /٠٠٠ر٩/ ليرة هي التي بيعت في نفس السنة ، وهكذا حتى تبيع الكمية التي اشتريت بمبلغ /٥٠٠ر٢٢/ ليرة في سنة ١٩٧٧ بحيث تظهر دائما الكمية التي كانت موجودة لدى المنشأة في اول يناير سنة ١٩٦٧ كبضاعة آخر المدة في جميع السنوات .

ونقارن في الجدول الاتي بين بعض نتائج اتباع كل من طريقتي FIFO و LIFO .

	عند اتباع طريقة FIFO	عند اتباع طريقة LIFO
١.	ترتفع قيمة بضاعة اخر المدة بارتفاع التكلفة الاستبدالية من ٥٠٠ر٧ ليرة في سنة ١٩٦٧ الى ٥٠٠ر٢٢ ليرة في سنة ١٩٧٧	تبقى بضاعة آخر المدة بمبلغ /٠٠٠ر٦/ليرة في جميع السنوات وهو ما يقل بمبلغ /٥٠٠ر١٦/ ليرة عن التكلفة الاستبدالية في نهاية سنة ١٩٧٧ .
	يبلغ مجموع تكلفة المبيعات خلال تلك السنوات /٥٠٠ر١٤٨/ليرة .	يبلغ مجموع تكلفة المبيعات خلال تلك السنوات /٠٠٠ر١٦٥/ليرة
	يبلغ مجموع مجمل الربح خلال السنوات ١٩٦٧ – ١٩٧٧ مبلغ /٥٠٠ر٢٧ / ليرة .	ويبلغ مجموع الربح خلال السنوات ١٩٦٧ – ١٩٧٧ مبلغ /٠٠٠ر١١/ ليرة .

المبحث الخامس

بعض عناصر الاصول والخصوم الاخرى

أولا : بعض عناصر الاصول الاخرى :

تناولنا فيما سبق اهم عناصر الاصول وهي :

- الاصول الثابتة .
- والمخزون السلعي .

ويبقى بعد ذلك بعض الاصول الاخرى التي نشير اليها اشارة عابرة فيما يلي :

الاستثمارات :

تقسم الاستثمارات الى نوعين رئيسيين :

النوع الاول : الاستثمارات الثابتة :

والمقصود هو الاسهم التي يشتريها المشروع بقصد الاحتفاظ بها بصفة مستمرة دائمة ، كما هو الحال عندما تقوم احدى الشركات القابضة بشراء اسهم في شركة تابعة لها بقصد السيطرة عليها . وفي هذه الحالة تكون نية الشركة القابضة قد انصرفت الى الاحتفاظ بتلك الاسهم بصفة دائمة . وفي هذه الحالة تعتبر الاستثمارات اصلا من الاصول الثابتة .

ويسجل هذا النوع الاصول بسعر التكلفة عند شرائه . وتظهر في قائمة المركز المالي دائما بسعر التكلفة الا اذا طرأ نقص كبير يعتبر نقصا مؤكدا ثابتا . وفي هذه ينبغي تخفيض التكلفة الاصلية بقيمة هذا النقص .

النوع الثاني : الاستثمارات المتداولــة :

والمقصود هو الاسهم والسندات التي يشتريها المشروع بقصــــد استثمار فائض امواله بدلا من بقائها عاطلة .

على انه نظرا لان المشروع يحتفظ بهذه الاوراق بصفة مؤقتـــة أو عارضة فأن هذا النوع من الاستثمارات يعتبر من الاصـــول المتداولــة .

ويسجل هذا النوع من الاصول عند شرائه بالتكلفة .

ويقوم في قائمة المركز المالي في آخر العام على " سعر التكلفة أو سعر السوق ايهما اقل " ، كما يمكن ان يظهر بالتكلفـــة ناقصا مخصص هبوط الاسعار بمقدار النقص الذى طرأ في سعر السوق على سعر التكلفة .

ثانيا : بعض انواع الخصـــوم :

وتتضمن الخصوم العناصر الاتية بصفة رئيسيـــة :

١. راس المـــال .

٢. الاحتياطي القانوني .

٣. الاحتياطات الاضافيـة .

٤. القروض الطويلة الاجل .

٥. الخصوم المتداولـــة .

٦. المخصصـــات .

وتمثل العناصر الثلاث الاولى حقوق الملكية في المشروع .

وسنشير باختصار فيما يلي الى القروض الطويلة الاجل والخصوم المتداولة(١)

١. القروض الطويلة الاجل :

القروض الطويلة الاجل هي الاموال التي يقترضها المشروع من الغيـــر على ان يقوم بسدادها على مدى اكثر من سنـة . فمدة سداد القرض هـــي معيار التفرقة بين القرض طويل الاجل والقرض قصير الاجل ذلك لان الثانـــي يسدد خلال سنة على الاكثر ، اما الاول فيستحق السداد على مدى اكبر من سنـة .

وتسجل القروض طويلة الاجل بقيمتها الاسمية ، وتقوم في قائمة المركز المالي في نهاية العام بتلك القيمة اى بالرصيد الدفترى .

---

(١) دكتور فاروق عبدالعال : المرجع سابق الاشارة اليه .

٢. الخصـوم المتداولـة :

وتتضمن الخصوم المتداولة عناصر الالتزامات قصيرة الاجل، وهـي تشمل عادة العناصر الاتيـة :

١. المـوردون .
٢. اوراق الدفـع .
٣. الدائنون المتنوعـون .
٤. الارصدة الدائنـة الاخـرى .

وتسجل هذه العناصر بقيمتها الاسمية ، وتظهر في قائمة المركـز المالي برصيدها الدفترى في اخر العام .

ونظرا لما تتطلبه عناصر المخصصات والاحتياطيات ورأس المـال العامل من اهمية خاصة فقد رأينا ان نخصص في الصفحات التالية مبحثا خـاص للمخصصات والاحتياطيات ومبحثا آخر لرأس المال العامل .

المبحث السادس

المخصصات والاحتياطيات

لا تخلو قائمة الربح وحساب التوزيع من المخصصات والاحتياطيات . وقد أثار هذان التعبيران كثيرا من الجدل والنقاش في المجال المحاسبي والضريبي .

ويعني الفقه المحاسبي بالمخصصات والاحتياطيات بسبب ما لها من اثر كبير على حساب الربح وتحديد المركز المالي .

ونتناول فيما يلي المخصصات والاحتياطيات كل منهما على حدة .

أولا : المخصصات :

يمكن تعريف المخصصات بانها المبالغ التي تحجز من الارباح لتحقيق غرض من اغراضها الاتية :

والمخصصات هي في الواقع تحميل على ارباح المنشأة احتسبت لمقابلة اعباء معلومة ولكن قيمتها غير محدودة بدقة كافية ، او التزامات مؤجلة الدفع الى وقت غير معروف بيقين مؤكد . وللوصول الى الربح الحقيقي يجب احتساب هذه المخصصات وان ترتب على ذلك ظهور خسارة بالقوائم الختامية للمشروع .

وبينما نجد ان مجال ظهور بعض المخصصات هو حساب التشغيل كمخصصات استهلاك الاصول الثابتة التي تستخدم في العملية الانتاجية في المؤسسات الصناعية ، نجد ان مجال ظهور البعض الاخر هو حساب الارباح والخسائر كمخصص مكافأة ترك الخدمة ومخصص هبوط اسعار الاوراق المالية ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها الخ .. ، وأن كان هناك اتجاه لم يستقر الرأى عليه بعد وهو اظهار بعض المخصصات في حساب المتاجرة كمخصص هبوط اسعار المنتجات الجاهزة .

ويمكن تقسيم المخصصات من حيث الغرض منها الى نوعين : مخصصات الغرض منها اظهار الاصول على حقيقتها كمخصص الاستهلاك ومخصص الديون المشكوك فيها ، ومخصصات تعد بغرض اظهار الالتزامات على حقيقتها كمخصص الضرائب ومخصص مكافأة ترك الخدمة .

ثانيا : الاحتياطيات :

تعرف الاحتياطيات بانها المبالغ التي تؤخذ من الارباح الصافية القابلة للتوزيع بعد تحميل الربح بجميع الاعباء والمخصصات ، وذلك بقصد دعم المركز المالي للشركة بصفة عامة وزيادة الضمان العام للدائنين .

فهذه الاحتياطيات مهما كان نوعها انما هي عبارة عن ارباح صافية قابلة للتوزيع ، ولكنها حجزت في حساب احتياطي خاص . ولذلك فهي تعتبر حقا من حقوق اصحاب المشروع .

ونتناول فيما يلي امثلة من الانواع المختلفة من الاحتياطيات :

١. الاحتياطي القانوني :

وهو الاحتياطي القانوني الذى تكونه الشركة وفقا لاحكام قانون الشركات ويتحدد عادة بنسبة مئوية من صافي الربح ويحجز سنويا من الارباح الصافية القابلة للتوزيع . والغرض منه هو دعم المركز المالي للمشروع بصفة عامة .

وتنص قوانين الشركات عادة على ان تستمر الشركات في استقطاع النسبة المخصصة لهذا الاحتياطي من صافي الربح القابل للتوزيع سنويا حتى يبلغ الاحتياطي المتجمع نسبة معينة من رأس المال .

كما تنص قوانين الشركات عادة على انه اذا اضطرت الشركة الى استخدام جزء من هذا الاحتياطي فيجب عليها ان تعاود الكرة باستقطاع النسبة المقررة من الارباح حتى يصل الاحتياطي الى الحد المقرر له .

٢. الاحتياطي النظامي :

وهو الاحتياطي الذى تكونه الشركة تنفيذا لقانونها النظامي او الاساسي. وقد ينص القانون النظامي لبعض الشركات على حجز نسبة من الارباح الصافية القابلة للتوزيع بجانب الاحتياطي القانوني حتى تصبح الشركة اقدر على الوقوف امام ما قد يواجهها من مشكلات اثناء حياتها .

ثالثا : الاحتياطيات الاختيارية :

وهي احتياطيات اضافية تكونها الشركة او المشروع بارادتها وفقا لسياستها المالية وليس تنفيذا لاحكام قانون الشركات او النظام الاساسي للشركة.

والغرض من هذه الاحتياطيات الاختيارية هو تحقيق السياسة المالية او الادارية الخاصة بالشركة او لمزيد من الدعم للمركز المالي للشركة بصفة عامة .

ونتناول فيما يلي بعض امثلة عن الاحتياطيات الاختيارية .

١. احتياطي استهلاك السندات :

أن الاموال التي تحصل عليها الشركة نتيجة اصدار السندات لا تمثل ايرادا للمشروع ، ومن ثم فانها لا تظهر في الجانب الدائن من قائمة الربح ولهذا فأن سداد هذه السندات لا تعتبر تكليفا على الربح .

غير ان بعض الشركات ترى ان تحجز سنويا من الارباح الصافية القابلة للتوزيع مبلغا سنويا يتجمع بما يمكن الشركة من الوفاء بقيمة تلك السندات في نهاية تلك المدة المقررة من استهلاكها او بما يعاونها على الاستهلاك السنوى لتلك السندات .

وتضمنت توصية هذه الجمعيات تحميل الربح بعبء الاستهلاك على اساس التكلفة التاريخية ثم تكوين هذا الاحتياطي الذى يمثل الفرق بين :

- عبء الاستهلاك محسوبا على اساس التكلفة الاستبدالية .

- وعبء الاستهلاك محسوبا على اساس التكلفة التاريخية .

أى ان هذه الجمعيات قد اتجهت في مرحلة معينة الى التمييز بين عنصرين :

أ. عبء الاستهلاك على اساس التكلفة التاريخية ، ويحمل الربح به قبل الوصول الى صافي الربح القابل للتوزيع .

ب. الزيادة في عبء الاستهلاك محسوبا على اساس التكلفة الاستبدالية على عبء الاستهلاك محسوبا على اساس التكلفة التاريخية .

وتؤخذ هذه الزيادة من الارباح الصافية القابلة للتوزيع التي تظهر في حساب التوزيع لكي تجنب في احتياطي ارتفاع اسعار الاصول الثابتة .

ونظرا لان هذه المبالغ تحجز من الارباح الصافية القابلة للتوزيع فهي لا تعتبر من الاعباء التي تظهر في قائمة الربح وانما تعتبر من الارباح المحجوزة التي تظهر في حساب التوزيع .

٢. احتياطي التوسعات :

ومن الاحتياطيات الاضافية التي تكونها الشركات ، احتياطي التوسعات.

فقد تتجه الشركة في سياستها نحو القيام بتوسعات جديدة ، وقد ترى انه من الاوفق لها ان تعتمد على مواردها المالية الخاصة في تمويل هذه التوسعات دون مطالبة حملة الاسهم فيزيادة رأس المال ، ودون اصدار سندات او الحصول على قروض طويلة الاجل .

ومن اجل هذا فهي قد تلجأ الى حجز جزء من الارباح الصافية القابلة للتوزيع لتكوين احتياطي التوسعات .

٣. احتياطي الطوارئ :

وقد تكون الشركة من ارباحها السنوية الصافية القابلة للتوزيع احتياطي لمقابلة الطوارئ التي قد تتعرض لها الشركة في حياتها المستقبلة لسبب من الاسباب .

ويعتبر هذا الاحتياطي من الاحتياطيات الاختيارية الاضافية .

٤. احتياطي ارتفاع الاصول الثابتة :

بسبب ظاهرة ارتفاع الاسعار والتضخم المستمر اتجهت الجمعيات العلمية للمحاسبة وجمعياتها العملية الى التوصيات باحتساب استهلاك الاصول الثابتة على اساس التكلفة التاريخية ، مع جواز تكوين احتياطي لمقابلة ارتفاع اسعار الاصول الثابتة يؤخذ من الارباح الصافية القابلة للتوزيع .

المبحـــــث السـابع

رأس المـــال العـــامـــــــل

أولا : رأس المال العامل :

يهتم الدائنون والمقرضون برأس المال العامل في المشروع الـــذى يتمثل في زيادة الاصول المتداولة على الخصوم المتداولة .

ويهتم المساهمون والمستثمرون بدراسة اسباب التغير في رأس المـــال العامل في نهاية كل سنة من السنوات المالية وذلك للحكم على الموارد الماليـة التي حصل عليها المشروع والطريقة التي استخدمتها ادارة المشروع في استخدام تلك الموارد .

ومن هنا ظهرت الحاجة الى قائمة الموارد المالية واستخداماتها .

ونتناول فيما يلي تعريفها ثم الصورة المختلفة لعرضها وهي :

أولا : الصورة التقليديـــة .

ثانيا : صورة قائمة الموارد المالية واستخداماتها ذات القسمين.

Funds Statement - Two - Section Form

ثالثا : صورة قائمة الموارد المالية واستخداماتها لتتابع عمليات المشروع :

Funds Statement - Sequence Form

ثانيا : قائمة الموارد المالية واستخداماتها

STATEMENT OF SOURCES & USES OF FUNDS.

وقد احتلت تلك القائمة مكانتها بين الحسابات المنشورة تارة وبين تقارير مجلس الادارة تارة اخرى ، ثم شاع استعمالها بعد ذلك في بريطانيا والدول الاخرى .

وقد ظهرت هذه القائمة اول الامر في الولايات المتحدة الامريكية باعتبارها قائمة جديدة تقدم بيانات جديدة لا يمكن تقديمها تقديما مباشرا عن طريق القوائم المنشورة المتعارف عليها من قبل .

وقد ظهرت اهمية هذه القائمة ودلالتها وأن كانت لم ترق بعد الى مستوى القائمتين السابقتين اللتين لا يزال استعمالها شائعا ومتعارفا عليه . ولعل ذلك يرجع الى ما تتضمنه قوانين الشركات وقوانين الضرائب في البلاد الاجنبية وفي الجمهورية العربية المتحدة من حيث ضرورة نشر حساب الارباح والخسائر والميزانية بالنسبة لشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة بوما يتطلبه قانون ضريبة الارباح التجارية والصناعية من تقديم هاتين القائمتين الى مصلحة الضرائب .

ويرد المحاسبون الفكرة الاصلية لقائمة المواد المالية واستخداماتها الى William Morse Cole الذى تناول هذه القائمة منذ خمسين عاما تقريبا وعرض لاول مرة بيانه " من اين حصلنا على هذه الموارد " و " الى اين ذهبت " " Where Gone , Where Got " (1) .

وقد اخذ رجال الاعمال والمحاسبون يوجهون عناية كبيرة لقائمة الموارد المالية واستخداماتها بعد الحرب العالمية الثانية .

وقد قام احد الباحثين بعمل تحقيق عن مدى استخدام قائمة الموارد المالية في الحياة العملية عن طريق مكاتب المحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة الامريكية .

---

(1) Kemgner, Jack, "Funds Statement Practices of Certified Public Accounting Firms," The Accounting Review, January 1957 ,

وقد خلص الباحث من بحثه هذا الى وجود اتجاه عام نحو استخدام قوائم الموارد المالية في تقرير المراجع . فمنذ عشر سنوات كانت ثلث تقارير المراجعين تقريبا تضم قائمة الموارد المالية . اما اليوم فأن ثلثي تقارير المراجعين تضم هذه القائمة (١).

ثانيا : تعريف قائمة الموارد المالية واستخداماتها :

ويمكن تعريف قوائم الموارد المالية واستخداماتها بانها القوائم التي تتضمن بيان المصادر المختلفة للحصول على الاموال النقدية او ما يعادلها (الذمم وأوراق القبض) وطرق استخدام هذه الموارد المالية في المشروع .

وتختلف هذه القائمة عن قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية التي تتضمن مجموع الاموال المقبوضة والمدفوعة والتي تسمى قائمة الموارد النقدية واستخداماتها .

ولهذا يطلق على الاموال التي تظهر في قوائم الموارد المالية واستخداماتها موارد رأس المال العامل Working Capital Funds لتمييزها عن الاموال النقدية Cash Funds .

ان فكرة قوائم الموارد المالية واستخداماتها هي بيان اسباب الخلاف بين صافي الربح كما يظهر في حساب الارباح والخسائر وبين الموارد المالية التي حصلت عليها المنشأة . أو هي وسيلة لتعديل صافي الربح او صافي الخسارة التي تظهر بحساب الارباح والخسائر حتى نحصل على الموارد المالية التي حصلت عليها المنشأة خلال فترة معينة .

فقد تحقق المنشأة ارباحا طائلة ولكنها لا تؤدى في النهاية الى زيادة الموارد المالية ورأس المال العامل متى قامت المنشأة بأستخدام هذه الارباح في شراء اصول ثابتة جديدة او استثمارات او في تسديد سندات أو رد قروض .

---

(١) المرجع سابق الاشارة اليه صفحتي ٧٢ ، ٨١

وقد يحدث العكس اذ قد تحقق المنشأة خسارة في سنة ما ولكنها لا تؤدى في النهاية الى تحقيق نقص في الموارد المالية ورأس المال العامل متى قامت المنشأة ببيع بعض الاصول الثابتة او الاستثمارات او اصدار اسهم جديدة او سندات .

ولا شك ان مقارنة مفردات الميزانية في نهاية سنتين متتاليتين تؤدى الى الوقوف على مقدار ما طرأ من تغير على رأس المال العامل . ولكن قائمة الموارد المالية لا تؤدى فقط الى بيان مقدار التغير في راس المال العامل ولكنها تؤدى ايضا الى بيان اسبابه (١) كما انها تتضمن بعض مفردات حساب الارباح والخسائر .

ثانيا : الصورة التقليدية لقائمة الموارد المالية واستخداماتها :

المصادر الرئيسية للاموال التي تحصل عليها المنشأة تكون عادة :

١. صافي الربح من العمليات .
٢. اموال الاستهلاك .
٣. الاموال التي تحصل عليها المنشأة نتيجة اصدار اسهم رأس المال او اصدار اسهم جديدة لزيادة رأس المال .
٤. السندات التي تصدرها الشركات .
٥. القروض التي تحصل عليها المنشآت من البنوك .
٦. ثمن بيع بعض الاصول الثابتة ، ويكون ذلك عادة في نهاية حياتها الانتاجية .
٧. المتحصل من ثمن بيع الاستثمارات التي تكون عادة في شكل اوراق مالية .
٨. الأعانات والهبات والتبرعات والانواع الاخرى من الارباح القدرية او العارضة .

---

(١) Moonitz, Maurice, "Inventories and the Statement of Funds", The Accounting Review (July , 1943).

اما ابواب استخدام هذه الاموال في عادة تتخذ الصور الاتية كلها او بعضها .

١. ما تدفعه المنشأة الى حملة الاسهم او الى اصحابها :

أ. كأرباح عن رؤوس الاموال المستثمرة .
ب. او رد لقيمة الاسهم عند استهلاكها .

٢. ما تدفعه المنشأة الى حملة سنداتها :

أ. كفوائد عن سنداتهم .
ب. أو كرد لقيمة تلك السندات عند استهلاكها .

٣. ما تدفعه المنشأة الى البنوك والمقرضين :

أ. كفوائد عن هذه القروض.
ب. كتسديدات لتلك القروض.

٤. مشتريات الاصول الثابتة التي يستخدمها المشروع بقصد احلال اصول ثابتة جديدة بدلا من الاصول الثابتة المستهلكة وذلك للمحافظة على القدرة الانتاجية ، او التوسيعات الجديدة بقصد زيادة هذه القدرة الانتاجية .

٥. شراء الاستثمارات التي تتمثل عادة في شكل اوراق مالية والتي تكون احيانا في شركات تابعة بقصد السيطرة عليها او التعاون معها او لاى غرض آخر من الاغراض.

٦. تسوية الخسائر التي تكون قد اصابت المنشأة .

٧. الاعانات او التبرعات التي تدفعها المنشأة الى الغير .

ونبين فيما يلي اهم عناصر الموارد المالية واستخداماتها كما تظهر الصورة التقليدية لقائمة الموارد المالية .

الصورة التقليدية لقائمة الموارد المالية واستخدامهـــــا
لاحدى الشركات عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر سنـــة

ارد التي امكن الحصول عليها :

ـ من العمليات :

اني ربح السنة
زائدا او (ناقصا)
اليف وايرادات العمليات التي لا تؤثر
ى رأس المال العامل وهـــي :
أ الاستهـــلاك
ـ استهلاك المباني
ـ استهلاك الالات
، التخفيضات :
ـ تخفيضات حق الاختـــراع .
ـ تخفيضات خصم السندات ٥ ٥/٠.
ـ تخفيضات علاوة اصدار سندات ٤٫٥ ٥/٠ .

ا ـ من مصادر رأس المال :

اصدار اسهم جديدة :
، بالقيمة الاسمية
، علاوة الاصدار

ا ـ من اصدار سندات :

، بالقيمة الاسمية
، علاوة الاصدار

ـ من بيع الاصـــول :

بم في الشركة " س" .
راضـــي .
لات

ة الاموال التي امكن الحصول عليها
نص في رأس المال العامل

استخدامات الموارد :

اولا ـ في مدفوعات الى حملة الاسهم :

١. استهلاك الاسهم الممتازة :
أ. القيمة الاسمية .
ب. العـــلاوة .
٢. الارباح الموزعة
أ. عن الاسهم الممتازة
ب. عن الاسهم العادية .

ثانيا ـ في تخفيض القروض طويلـــة الاجل او المخصصات اللازمة لها :

١. تسديد سندات ٥ ٥/٠ .
٢. قسط السندات غير المضمونة طويلة الاجل الذى اصبح مستحقا خلال السنة .
٣. ودائع الاحتياطي المستثمر .

ثالثا : في مدفوعات لشراء اصول ثابتة او مصروفات رأسمالية :

١. شراء اراضـــي
٢. شراء آلات
٣. شراء معدات للنقـــل
٤. اصلاحات غير عادية للمباني

= جملة الاموال المستخدمة
الزيادة في رأس المال العامـــل .

ويلاحظ ان هذه القائمة التقليدية تبدأ بصافي الربح المحاسبي من العمليات (أى من النشاط الرئيسي للمشروع) بعد استبعاد الاستهلاك .

ولما كان الاستهلاك عبئا دفتريا لا يسدد نقدا ، لهذا فأن العنصر الثاني في هذه القائمة يكون الاستهلاك أى اموال الاستهلاك .

ويعتبر الاستهلاك موردا من الموارد المالية للمشروع يضاف الى الربح المحاسبي الذى يتحدد بعد خصم الاستهلاك .

سا : صورة قائمة الموارد المالية واستخداماتها ذات القسمين : (١)

FUNDS STATEMENT-TWO SECTION FORM

وتضم هذه القائمة قسمين رئيسيين :

القسم الاول : ويضم الموارد المالية من مصادرها المختلفة .

القسم الثاني : يضم عناصر استخدام تلك الموارد المالية .

ولا تتضمن هذه الصورة تبويبا معينا للمصادر المختلفة للموارد المالية واستخداماتها .

ويمكن ان تظهر الصورة الاولى لتلك القائمة على النحو الاتـي :

---

(١) DIXON, HEPWERTH AND PATON :
" ESSENTIALS OF ACCOUNTING ", (NEW YORK: THE MACMILLAN CO.,) PAGE 671.

الشركة الدولية اللبنانية
قائمة الموارد المالية واستخداماتها ذات القمين
عن المدة المنتهية في ٧٧/١٢/٣١

الموارد المالية :

من ايرادات النشاط العادى للمشروع	١٠٠ ٠٠٠
من بيع الاراضي	١٠ ٠٠٠
من بيع الالات	٢٠ ٠٠٠
من بيع الاستثمارات	٣٠ ٠٠٠
من اصدار اسهم جديدة	٤٠ ٠٠٠
	٢٠٠ ٠٠٠

استخدامات الموارد المالية :

في التدفقات النقدية للمشروع ، والفوائد والضرائب	٧٥ ٠٠٠
في سداد ارباح الأسهم الممتازة	٥ ٠٠٠
في سداد ارباح الأسهم العادية	١٥ ٠٠٠
في استهلاك السندات	٣٥ ٠٠٠
في شراء صافي جديدة	٤٥ ٠٠٠
	١٧٥ ٠٠٠

• الزيادة في رأس المال العامل	٢٥ ٠٠٠

ـــا : صورة قائمة الموارد المالية واستخداماتها لتتابع عمليات المشـــروع (١)

FUNDS STATEMENT – SEQUENCE FORM.

وتتميز هذه الطريقة عن سابقتها في انهـــا تبوب نتائج العمليات الرئيسية الاتية لنشاط المشروع على الوجه الاتـــــي :

أولا : نتيجة العمليات العادية للمشروع .

ثانيـــا : نتيجة عمليات الاصول غير المتداولـــة .

ثالثـــا : تحديدات اربـــــاح الاسهــــم .

رابعـــا : نتيجة عمليـــات التمويـــل .

خامســا : نتيجة عمليات التوسعـــات .

وعند عرض الموارد المالية واستخداماتها على هذه الصورة الجديـــــدة للعمليات الواردة في الصورة التقليدية فأنها تظهر على النحو الاتي :

---

(١) DIXON, HEPWERTH AND PATON : FUNDS STATEMENT – SEQUENCE FORM , (NEW YORK : THE MACMILLAN CO.,) P.674

قائمة الموارد المالية واستخداماتها لنتائج عمليات المشـــــروع عن السنـة المنتهيــة فـــي ١٩٧٧/١٢/٣١

البيان			
أولا : نتيجة العمليات العادية للمشروع :			
المقبوضات من الايرادات			١٠٠ ٠٠٠
النفقات النقدية للمشروع والضرائب والفوائد			٨٠ ٠٠٠
رصيد الموارد المالية من العمليـــات			٢٠ ٠٠٠
ثانيا : نتيجة عمليات الاصول غير المتداولة :			
المتحصلات من بيع الاراضي		١٠ ٠٠٠	
المتحصلات من بيع الآلات		٢٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠
الموارد المالية من العمليات ومن الاصول غير المتداولة			٥٠ ٠٠٠
ثالثا : تسديدات ارباح الأسهم العادية :			١٥ ٠٠٠
رصيد الموارد المالية بعد توزيع الارباح			٣٥ ٠٠٠
رابعا : نتيجة عمليات التمويل :			
متحصلات من بيع الاستثمارات	٣٠ ٠٠٠		
متحصلات من اصدار اسهم جديدة	٤٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠	
ـ رد قيمة السندات المستهلكة		٣٥ ٠٠٠	٣٥ ٠٠٠
الموارد المالية المتاحة للتوسعات			٧٠ ٠٠٠
خامسا : نتيجة عمليات التوسعات :			
مشتريـــات مباني جديدة			٤٥ ٠٠٠
الزيادة في رأس المال العامـــل			٢٥ ٠٠٠

أن عرض المؤرخين المحدثين لقائمة الموارد المالية واستخداماتها يقوم على اساس اعتبار الايرادات النقدية من بين عناصر الموارد المالية وأن النفقات النقدية من بين عناصر من الاستخدامات . ولهذا لا تأخذ الاستهلاك في الاعتبار لانه لم يدرج ضمن النفقات النقدية .

القسم الثاني

نواحي النقص في القوائم المالية

عند اتباع مبدأ التكلفة التاريخية

في فترات ارتفاع الاسعار

و

استخدام الارقام القياسية

لتعديل القوائم المالية .



الفصـــل الثامــــن

نواحي النقص في قوائم الربح وقوائم المركز المالـــــي عند اتباع مبدأ التكلفة التاريخية في فترات ارتفاع الاسعـــــار.

المبحث الاول : نواحي النقص في القوائم المالية عند استخدام مبدأ التكلفة التاريخية .

أولا : ارباح المنشآت التي تظهر بالقوائم المالية ارباح صورية وليست حقيقية .

ثانيا : ارباح المنشآت التي تظهر بالقوائم المالية لا تتضمـــن الارباح او الخسائر نتيجة الاحتفاظ بعدد ثابت من الوحدات النقديـــة .

ثالثا : تستخدم القوائم المالية الليرة اللبنانية كوحدة للقياس باعتبار انها وحدة ثابتة ، والواقع انها متغيرة تكـــاد لا تعرف الاستقرار والثبات .

رابعا : ارباح المنشآت الواردة بالتقارير لا تسمح بالمحافظـــة على رأس المال سليما .

خامسا : عدم سلامة معدل الاستثمار .

المبحث الثاني : الاثار المترتبة على نواحي النقص في قوائم الربح وقوائـــم المركز المالي بالنسبة لمن يستخدمهـــا .

أولا : بالنسبة للمسؤولين عن ادارة الشركات والمنشآت .

ثانيا : بالنسبة لحملة الاسهـــم .

ثالثا : بالنسبة للدائنين وهيئات الائتمان والبنوك .

رابعا : بالنسبة للموظفيـــن .

خامسا : بالنسبة للمصالح والهيئات الحكوميـة .

المبحث الثالث : نظريـة القوة الشرائيـــة .

المبحث الرابع : الارقام القياسية كأداة لتعديل القوائم المالية للتعبيـــــ عنها بوحدة النقد السائدة فيتاريخ معيـن .

الفصـــل الثـامــــــن

نواحي النقص في قوائم الربح وقوائم المركز المالي
عند اتباع مبدأ التكلفة التاريخية
في فترات تغير مستوى الاسعـــــار

نلخص فيما يلي اهم نواحي النقص في قوائم الربح وقوائم المركـــــــز المالي المترتبة على اتباع مبدا التكلفة التاريخية واسس المحاسبة المتعــــارف عليها ، وقصورها عن اداء وظيفتها بالنسبة لمن يستخدمها .

المبحـــــث الاول

نواحي النقص في القوائم المالية ، عند اتباع مبـدأ التكلفـة التاريخيـــــة .

أولا : ارباح المنشآت التي تظهر بالقوائم المالية ارباح صورية وليست حقيقية :

في ظل مبدأ " التكلفة التاريخية " تظهر الايرادات في القوائم الماليـة معبرا عنها بوحدة النقد الحالية السائدة خلال العام . بينما تقابلها بعــــض المصروفات كالاستهلاك وتكلفة المبيعات التي تظهر معبرا عنها بوحدات نقديــــــة غير متماثلة هي خليط من الوحدات النقدية لفترات سابقة والسائدة خلال العام.

وحتى يتم قياس ارباح المشروع على اساس سليم ينبغي تعديلها للتعبيــر عنها بما يقابلها من سلع وخدمات ويستخدم لهذا الغرض احد الارقام القياســـة العامة او الارقام القياسية الخاصة لتعديل كل مفردة من مفردات مصروفـــــات وايرادات المنشأة لقياس القيمة الحقيقية لصافي الربح والتغير الحقيقي الــــذى طرأ عليـــه . (١)

---

(١) CORBIN , DONALD, A. " CHANGING PRICES AND FINANCIAL REPORTS, AN ANALYSIS AND A CASE STUDY", UNPUBLISHED PH.D. DISSERTATION, UNIVERSITY OF CALIFORNIA, 1954 ,PP 8 -10 .

أن كلمة " حقيقي " (١) يقصد بها قياس يقوم على مجموعة من السلع والخدمات في تجنب استخدام وحدة النقد ذات القيمة المتغيرة ، اما الارباح الواردة بالقوائم المالية المتعارف عليها وفقا لمبدأ " التكلفة التاريخية) فتحدد نتيجة مقارنة الايرادات والمصروفات التي تظهر معبرا عنها بوحدات نقدية غير متماثلة .

ثانيا : ارباح المنشآت التي تظهر بالقوائم المالية لا تتضمن الارباح أو الخسائر نتيجة الاحتفاظ بعدد ثابت من الوحدات النقدية :

فالشركة التي تصدر سندات قيمتها الاسمية ٥٠٠٠٠٠ ليرة في سنة ١٩٦٥ حيث يكون مستوى الاسعار ١٠٠ ـ تحقق ربحا عندما تسددها في سنة ١٩٧٨ عندما يبلغ مستوى الاسعار ٣٠٠ . ذلك لان الشركة تكون قد حصلت على قيمة السندات عندما كانت الليرة اللبنانية لها قوة شرائية كبيرة ، بينما تسددها بقيمتها الاسمية اى بعدد ثابت من الليرات اللبنانية تبلغ قوتها الشرائية ثلث ما كانت عليه تقريبا .

وتكون خسارة حملة السندات معادلة لهذه الارباح التي حققتها الشركة ذلك لانهم اقرضوا الشركة ٥٠٠٠٠٠ ليرة عند ما كانت قوتها الشرائية كبيرة. بينما يقبضون هذا العدد الثابت من الليرات عندما تنخفض قوتها الشرائية الى ثلث ما كانت عليه تقريبا .

ولما كانت هذه الارباح والخسائر لا تتحقق نتيجة عمليات البيع والشراء العادية التي تقوم بها المنشأة ، فأنها لا تسجل بالدفاتر وفقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها رغم ما لها من اثار كبيرة بالنسبة لانواع معينة من المنشآت ، كشركات المرافق العامة التي تلجأ عادة الى اصدار السندات وتعتمد عليها كمورد من الموارد الرئيسية لتمويل عملياتها . (١)

١. JONES, RALPH, H., PRICE LEVEL CHANGES AND FINANCIAL STATEMENTS, CASE STUDIES OF FOUR COMPANIES, (OHIO, AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, 1955) .

المرجع السابق . صفحة ٩
وقد ذكر R.C. Jones في بحثه السابق الاشارة اليه انه عند استخدام كلمة " حقيقي " في تعبير " الدخل الحقيقي " و" الاجور الحقيقية" و " الربح الحقيقي" " ورأس المال الحقيقي " يقصد بها معيار لقياس القيمة غير المعيار النقدى الذى يتمثل في وحدات نقدية متغيرة في قيمتها (راجع صفحة ٩).

ثالثا : تستخدم القوائم المالية الليرة اللبنانية كوحدة للقياس باعتبـــار انها وحدة ثابتة والواقع انها وحدة متغيرة تكاد لا تعرف الاستقــرار والثبـــات :

ففي الميزانية تظهر مفردات الاصول والخصوم معبرا عنها بالليرة اللبنانية بينما يرجع اصل هذه المفردات او الجزء الاكبر منها الى عدد من السنوات السابقة

ولكن مبدأ " التكلفة التاريخية " يتجاهل التغير في مستوى الاسعـــار ، ويفترض ان الليرة في خلال السنوات كانت لها قيمة واحدة . ويجيز اضافـــة أو خصم الليرات ذات القيم المتفاوتة ، ولهذا تتضمن الميزانية مفردات يتسم التعبير عنها بليرات غير متماثلة .

وقد انتقد البعض تجاهل التغير في قيمة وحدة النقد في عبارة طريفـــة حيث قـــال :

" ... لو ان دولار كل سنة له اسم خاص يميزه عن دولار السنـوات "
" الاخرى فأن المحاسبين سيدهشون عندما يقترح البعض اضافـــة "
" (أو خصم) هذه المفردات غير المتماثلة الى بعضها . ومـــع "
" ذلك فهذا هو ما يتم فعلا عند أخذ الارقام الواردة بالقوائـــم "
" المالية على علاتها . "

من الغريب ان يحرص المحاسبون على ان تظهر نتيجة عمليات الفروع الاجنبية معبرا عنها بوحدة النقد المحلية مع مراعـاة سعر الصرف ، حتى تصبح القوائم المالية للمركز الرئيسي والفروع التابعة له معبرا عنها بوحدات نقدية متماثلة . ولكنهم لا يحرصون على تعديل القوائم المالية الخاصة بالعمليات المحلية حتى تظهـــر معبرا عنها بوحدة نقدية متماثلة مهما تغيرت القوة الشرائية لهذه الوحدة .

---

(١) الاستاذ علي توفيق : " استهلاك الاصول الثابتة في ظل مستويات الاسعار المتغيرة " مجلة كلية التجارة جامعة الاسكندرية سنة ١٩٤٥ صفحتي ٤٠ر٤١ . وقد عبر عن هذا الرأى فذكر " أن حسابات اية فترة تكون مزيجا مختلطا من قيم نقديـــة ذات قوى شرائية مختلفة لها لا يصح جمعها واضافتها لاظهار المركز الحقيقـــي للمنشأة ولبيان نتائج اعمالها .

رابعا : ارباح المنشآت الواردة بالتقارير لا تسمح بالمحافظة على رأس المال سليما :

أن قواعد المحاسبة المتعارف عليها تسمح بالمحافظة على رأس المال النقدى ، ولكنها لا تسمح بالمحافظة على رأس المال الحقيقي فهي لا تسمح اذن بالمحافظة على رأس المال سليما عند ارتفاع مستوى الاسعار. فلو أن الشركة يبلغ رأسمالها ٠٠٠ر٠٠٠ر١ ليرة استثمرته في سنة ١٩٦٥ في شراء اصول ثابتة قدرت حياتها الانتاجية بعشر سنوات . فأن عبء استهلاكها على اساس القسط الثابت يكون ٠٠٠ر١٠٠ ليرة سنويا ، ولو انها كانت تحقق ربحا سنويا قدره ٠٠٠ر٣٠٠ ليرة توزعه على حملة الاسهم بعد ان تؤدى عنه ضريبة القيم المنقولة فأن الشركة ستجد لديها ٠٠٠ر٠٠٠ر١ ليرة في سنة ١٩٧٥ لاستبدال اصولها الثابتة عند ارتفاع مستوى الاسعار الى ثلاث امثال ما كان عليه . وهذا المبلغ يعادل الاموال المستثمرة في هذه الاصول اول الامر ، ولكن قيمته الحالية تبلغ ثلث ما كانت عليه عند استثمارها في اول الامر ، وتكون الشركة بذلك قد وزعت على حملة الاسهم ارباحا من رأس المال ، كما تكون قد سددت ضرائب الدخل من رأس المال .

خامسا : عدم سلامة معدل الاستثمار :

يقاس معدل الربح او معدل الاستثمار بايجاد النسبة بين صافي الربح ورأس المال المستثمر احيانا ، وبينه وبين مجموع الاصول احيانا اخرى .

ويترتب على اتباع " مبدأ التكلفة التاريخية " في فترات ارتفاع الاسعار أن تصبح معدلات الربح او معدلات الاستثمار غير سليمة ، وذلك لسببين :

الاول : أن الارباح التي تتضمنها قوائم الربح تظهر مبالغا فيها.

الثاني : أن قيمة رأس المال وقيمة مجموع الاصول تظهر كلها أو بعضها بقيمتها التاريخية ، وهي تقل كثيرا عن قيمتها الحالية .

المبحـــث الثانـــي

الاثار المترتبة على نواحي النقص في قوائم الربـــح وقوائم المركز المالي بالنسبة لمن يستخدمهـا.(١)

تعد القوائم المالية لكي تكون أداة تستخدمها جماعات وهيئات مـــن اصحاب المصالح المختلفة في الشركات والمنشآت فما هي الاثار المترتبة علـى نواحي النقص هذه بالنسبة لهذه الجماعات والهيئات .

أولا : بالنسبة للمسؤولين عن ادارة الشركات والمنشآت :

أن معنى الربح الذى تحتاج اليه ادارة المنشآت ـ عند اتخاذ قراراتهـا ـ ينبغي ان يتفق مع معنى الربح عند رجال الاقتصاد . وقد ادى قصور المحاسبـــة في قياس الارباح الحقيقية للمنشآت الى عدم سلامة القرارات الادارية . ذلـــك لان اتباع مبدأ " التكلفة التاريخية " يؤدى الى اظهار ارباح صورية لا تظهـــر عند اتباع مبدأ " التكلفة الاستبدالية " . ولهذا فأن اعتماد الادارة على تلـك القوائم المالية يؤدى الى اتخاذ قرارات خاطئة .

وقد ادى الاعتماد على الارقام الواردة بقوائم الربح في خلال فترات ارتفاع الاسعار الى جعل مجالس الادارة تشير في تقاريرها السنوية الى زيادة رقـــم المبيعات ، واتخاذ هذه الظاهرة كمظهر من مظاهر نمو المنشأة ، مع ان هـــذه الزيادة كلها او بعضها كانت ترجع الى مجرد ارتفاع الاسعار .

أن ارقام التكلفة التاريخية قد تبين نمو رقم المبيعات ، بينما قـــد يؤدى تعديل هذه الارقام والتعبير عنها بوحدة نقدية ثابتة الى اظهار تدهـــور في رقم المبيعات .

ويؤدى اتباع مبدأ " التكلفة التاريخية " الى تحديد تكاليف الانتاج بما يقل عن التكاليف الحقيقية ، والى تحديد اسعار البيع تحديدا لا يمكن المنشـــأة من تحقيق ارباح .

---

(١) دكتور خيرت ضيف : " تحديد الربح " المرجع سابق الاشارة اليه صفحة ٩٤ ومـا بعدهـــا .

وخلاصة القول أن جميع القرارات الادارية تكون خاطئة لانها تعتمد على اسس خاطئة ، وذلك فيما يتعلق بالانتاج والتمويل والاستثمار والتوسعات وتحديد التكاليف وقياس الربح .

ثانيا : بالنسبة لحملة الاسهم :

يعتمد حملة الاسهم على القوائم المالية المتعارف عليها في اتخاذ قراراتهم بشأن استثمار اموالهم ، وبيع وشراء الاسهم . ولما كانت هذه القوائم تتضمن الارباح بصورة مبالغا فيها فيفترات ارتفاع الاسعار ، وبصورة تقل عما ينبغي ان تكون عليه في فترات انخفاض الاسعار ، فأن قراراتهم تكون على اسس غير سليمة ، وتؤدى الى زيادة الاقبال على الشراء وزيادة ارتفاع اسعار الاسهم زيادة لا مبرر لها خلال فترات التضخم ، والى الاعراض عن شراء الاسهم وانخفاض اسعارها انخفاضا لا مبرر له خلال فترات الانكماش .

أن مبدأ " التكلفة التاريخية " يؤدى الى المحافظة على رأس المال النقدى ، مع ان المستثمر انما يحرص على المحافظة على رأس المال الحقيقي . ولا يتحقق ذلك بطبيعة الحال عند اظهار ارباح صورية ، وعند توزيع جزء من رأس المال في شكل ارباح موزعة وضرائب سنوية .

ثالثا : بالنسبة للدائنين وهيئات الائتمان والبنوك :

تعتمد البنوك وهيئات الائتمان في منح القروض الى المنشآت والشركات على صافي الربح الذى يظهر مبالغا فيه في فترات ارتفاع الاسعار مما يؤدى الى اغراء البنوك على ان تبسط يدها فتمنح قروضا تزيد كثيرا عما ينبغي ان تكون عليه عند تعديل القوائم المالية لاظهار الارباح الحقيقية .(١)

---

(١) المرجع سابق الاشارة اليه صفحة ١٦ CORBIN, DONALD, A.

رابعا : بالنسبة للموظفين والعمال :

تستند نقابات العمال في مطالبتها للمنشآت بزيادة الاجور والمرتبات في فترات التضخم الى ان الارباح الواردة بالقوائم المالية المنشورة هي ارباح حقيقية ، رغم ان هذه الارباح لا تكون كلها ارباحا حقيقية .

خامسا : بالنسبة للمصالح والهيئات الحكومية :

تعتمد المصالح والهيئات الحكومية على القوائم المنشورة في (١) :

أ. تحديد سعر السلع والخدمات التي تنتجها شركات المرافق العامة .

ب. الرقابة على اسعار السلع التموينية .

جـ. تحديد تكاليف الانتاج في العقود الخاصة بالمشروعات الحكومية .

ولماكانت القوائم المنشورة تعد وفقا لمبدأ " التكلفة التاريخية" فأن تلك المصالح والهيئات الحكومية تعتمد عليها عند اتخاذ قراراتها في هذه الاغراض مما يؤدى الى غبن الشركات والمنشآت التي تشرف عليها الحكومة او تراقب اسعار منتجاتها في خلال فترات التضخم .

---

(١) المرجع السابق صفحة ١٧ .

المبحث الثالث

نظريــــة القوة الشرائيـة .

ويبدو مما سبق قصور نظرية المحافظة على القدرة على تحقيق الربـــح النقدى، ونظرية استرداد الاستثمارات النقدية ، وناحية النقص الرئيسية فيهما هي ان كلا منهما تقوم على اساس افتراض ثبات قيمة وحدة النقد. (١)

ورغم المزايا التي تترتب على اتباع نظرية التكلفة الاستبدالية ، فأننا نرى ان ناحية النقد الرئيسية التي توجه الى هذه النظرية هي انها تعالـــج الاثار المترتبة على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية بالنسبة للاصول الثابتة واستهلاكها والمخزون وتكلفة المبيعات دون المفردات الاخرى التي تظهر فـــي قائمة الربح وقائمة المركز المالي. ويترتب على ذلك ان هذه النظرية لا تسجل الارباح او الخسائر نتيجة الاحتفاظ باصول وخصوم ذات عدد ثابت من الوحـــدات النقدية عندما يتغير مستوى الاسعار .

ويبقى بعد ذلك نظرية المحافظة على القدرة على تحقيق الربـــح الحقيقي. ولا شك ان هذه النظرية هي النظرية المثالية التي تتفق مع الفكرة الاقتصادية الحديثة لتحديد الربح. غير ان هذه الفكرة تعتبر صعبة التطبيـــق من الناحية العملية . ويهم المحاسبون ورجال الضرائب ومديرو المنشآت والشركات ان يستخدموا مقاييس موضوعية كالتي تستخدم في الوقت الحاضر لا تكون محـــلا للخلاف في الرأى .

ولا شك ان رجال الاقتصاد يعترفون بأن تحديد القيمة الحالية للارباح المستقبلة تتوقف على عدة عناصر من المتعذر تحديدها : منها تحديد الايـــرادات المستقبلة التي تتوقف على ظروف العرض والطلب والمصروفات التي تتوقف علـــى كثير من الاعتبارات.

وقد نادى فريق من المحاسبين على رأسهم Henry Sweeney بعمل اعادة تقويم للاصول والخصوم وعناصر قائمة الربح وفقا لتغيرات مستوى الاسعـــار اذ يترتب على ذلك تقويم عناصر الاصول والخصوم للمنشأة بالقيمة الحاليـــة ، واعتبار ان هذه القيمة تصور القدرة على تحقيق الربح الحقيقي. ومن هنـــا ظهرت نظرية القوة الشرائية وتثبيت الحسابات . Stabilized Accounting .

---

(١) سبق لنا معالجة نظريات تحديد الربح ونظرية التكلفة الاستبدالية فـــي هذه المذكرات .

ورغم ان هذه الفكرة الجديدة لا تتفق تماما مع الفكرة الاقتصادية الخاصة بتحديد الربح وفقا لنظرية القدرة الحقيقية على تحقيق الربح، فلا شك انه من الاوفق اتباع نظرية جديدة على جانب كبير من الصحة بدلا من استمرار اتباع نظرية خاطئة قديمة، ما دامت هناك استحالة عملية لتطبيق النظرية الاقتصادية المثالية.

وبسبب صعوبة اجراء اعادة التقويم في فترات دورية منتظمة، ونظرا لما تتطلبه هذه العملية من نفقات ترهق المنشآت والممولين، فقد اصبحت الفكرة السائدة تقضي باستخدام الارقام القياسية التي تقيس القوة الشرائية لوحدة النقد لهذا الغرض. ويؤدى اتباع هذه الطريقة الى استخدام وحدة واحدة لقياس الايرادات وما يقابلها من مصروفات بحيث تظهر كلها معبرا عنها بوحدة نقدية لها قوة شرائية واحدة. كما يؤدى الى تعديل جميع عناصر مفردات الميزانية بحيث تظهر كلها معبرا عنها بقيمة نقدية واحدة.

ولكن هل يجرى التعديل على اساس القوة الشرائية العامة ام على اساس القوة الشرائية الخاصة.

<u>اولا : القوة الشرائية العامة :</u>

يرى البعض انه يجب المحافظة على رؤوس الاموال التي كانت مستثمرة في المنشأة في اول الامر، ذلك لان الغرض من المنشأة هو الحصول على كمية من الاصول والسلع والخدمات بصفة عامة، ولهذا يجب ان يتم ذلك باستخدام وحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة، ويترتب على ذلك احتساب الاستهلاك على اساس قيمة جديدة تختلف عن القيمة الاستبدالية.

وكذلك الحال بالنسبة لتكلفة المبيعات وبضاعة آخر المدة.

وتتميز هذه الطريقة بالبساطة والسهولة، اذ انها تتم باستخدام احد الارقام القياسية العامة، كالرقم القياسي لنفقات المعيشة او لاسعار الجملة.

<u>ثانيا: القوة الشرائية الخاصة :</u>

ويرى انصار هذا الرأى انه ينبغي تمكين المنشأة من استرداد التكلفة الاستبدالية المستقبلة للاصول التي لدى المنشأة.

وتقوم هذه الفكرة على اساس انه يجب ان يراعى في تحديد الربح ان ما يبقى للمنشأة بعد ما توزعه من الارباح يمكنها من استبدال خدمات الاصول الثابتة .

ويترتب على اتباع هذه النظرية تحميل الارباح والخسائر بالاستهلاك على اساس التكلفة الاستبدالية المستقبلة وتحديد تكلفة المبيعات على اساس التكلفة الاستبدالية الجديدة للمبيعات او المواد المستخدمة في الانتاج.

غير ان الارقام القياسية الخاصة لا يمكن استخدامها في تعديل المفردات النقدية في قائمة المركز المالي او في تعديل مفردات الايرادات والمصروفات (فيما عدا الاستهلاك وتكلفة المبيعات) في قائمة الربح.

ولهذا فاننا نرى ان تعديل جميع عناصر قائمة الربح وقائمة المركز المالي تعديلا صحيحا يتطلب استخدام الارقام القياسية العامة لتعديل بعض مفردات الايرادات والمصروفات ، والاصول والخصوم النقدية ، واستخدام الارقام القياسية الخاصة لتعديل عبء الاستهلاك وتكلفة المبيعات والاصول الثابتة وبضاعة اخر المدة .

وبذلك لا تقتصر المحاسبة على مقارنة الايرادات والمصروفات الحالية بل تصبح عملية لتقويم الاصول والخصوم ، والكشف عن تغيرات الاسعار الخاصة بالاصول الثابتة والمخزون .

ويجب ان نستخدم نوعى الارقام القياسية عند تغير الاسعار تغيرا كبيرا حتى تكون الصورة الجديدة لقوائم الربح وقوائم المركز المالي صورة واضحة سليمة .

ويترتب على استخدام الارقام القياسية العامة والارقام القياسية الخاصة ان نجد في قائمة الربح الانواع الاتية من الارباح (أو الخسائر):

اولا : ربح المنشآت من العمليات :

ويمثل هذا " ربح ما حققته المنشأة نتيجة عمليات البيع والشراء" ونتيجة مقارنة المصروفات والايرادات بعد التعبير عنها بوحدة نقدية لها قوة شرائية معينة وتعديلها باستخدام الارقام القياسية العامة ، فيما عدا الاستهلاك وتكلفة المبيعات التي يستخدم في تعديلها الارقام القياسية الخاصة .

ثانيا : الارباح (او الخسائر) نتيجة الاحتفاظ بمفردات ذات عدد ثابت من الوحدات النقدية .

ويمكن اتباع احدى الطرق الثلاث الاتية لعرض ارباح او خسائر المفردات النقدية بقائمة المركز المالي :

اولا : من الممكن اعتبار ارباح (او خسائر) صافي الاصول النقدية مفردة من مفردات قائمة الربح .

ثانيا : ويجوز اضافة مجموع الارباح الخاصة بالمفردات النقدية الى حقوق حملة الاسهم في الميزانية دون اظهارها بقائمة الربح ، وذلك بتعديل جميع مفردات الاصول والخصوم المستحقة للغير . ويصبح الباقي هو صافي القيمة اى حقوق اصحاب المنشأة .

ثالثا : ويمكن اتباع طريقة ثالثة لاظهار حقوق حملة الاسهم بقائمة المركز المالي بحيث تتضمن العناصر الثلاث الاتية :

١- رأس المال معدلا للتعبير عنه بوحدة النقد السائدة في تاريخ معين .

٢- الارباح المحجوزة المعدلة .

٣- ارباح او خسائر عناصر الاصول والخصوم النقدية .

ويترتب على اتباع هذه الطريقة ان تظهر حقوق حملة الاسهم على الصورة الاتية :

رأس مال حملة الاسهم معدلا	١ ٠٠٠ ٠٠٠
الارباح المحجوزة معدلة	٣٠٠ ٠٠٠
خسائر (أو ارباح) القوة الشرائية للمفردات النقدية .	(١٠٠ ٠٠٠)
	١ ٢٠٠ ٠٠٠

ويلاحظ اننا نفضل اتباع الطريقة الثالثة وسوف نتبعها في التطبيقات العملية التي سوف ترد فيما بعد .

المبحث الرابع

الارقـــام القياسية

كأداة لتعديل القوائم المالية

للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في تاريخ معين

ان نواحي النقص في النقود باعتبارها اداة لقياس القيمة في المدى الطويل بسبب تغير مستوى الاسعار، امر يعلم به رجال الاقتصاد. ولهذا ظهرت الحاجة الى ايجاد اداة ثابتة لقياس القيمة، تتميز عن وحدة النقد التي يتم التعامل بها .

واهمية الارقام القياسية في بحثنا هذا ، ترجع الى استخدامها لتعديل القوائم المالية التي تعد وفقا لمبدأ " التكلفة التاريخية " ، بقصد التعبير عن هذه القوائم بوحدة النقد السائدة في تاريخ معين .(١)

---

(١) Study Group on Business Income " CHANGING CONCEPTS OF BUSINESS INCOME " , NEWYORK : THE MACMILLAN COMPANY 1952. Page 53.

وهكذا نرى ان نظرية القوة الشرائية تقضي على عيوب نظرية التكلفة الاستبدالية التي تهدف الى استرداد الاستثمارات الحقيقية وانواع معينة من الاصول وخاصة الاصول الثابتة .

ان النظرية الجديدة التي ننادى بها ، تتضمن تعديل جميع مفردات قوائم الربح وقوائم المركز المالي للمنشأة الواحدة وللمنشآت المختلفة للتعبير عنها بوحدة نقدية ثابتة في تاريخ معين وذلك باستخدام الارقام القياسية ، وهي تقترب بنا كثيرا من تحديد الربح في معناه الاقتصادى .

انواع الارقـــــام القياسيـــــة

تنقسم الارقام القياسية الى نوعين رئيسين :

اولا : الارقام القياسية العامـــة .

ثانيا : الارقام القياسية الخاصة .

ونستعرض فيما يلي كلا منهما :

اولا : الارقام القياسية العامـــة :

تتعدد الارقام القياسية العامة ، ولعل اهمها :

١. الارقام القياسية لنفقات المعيشـــة .
٢. الارقام القياسية لاسعار الجملة .
٣. الارقام القياسية لاسعار التجزئة .

وسنكتفي بأن نتناول الاولى والثانية .

١. الارقام القياسية لنفقات المعيشة :

يعمل الرقم القياسي لنفقات المعيشة لقياس مستوى الاسعار للسلع والادوات الخاصة بعائلات العمال والموظفين ، فهو يقيس تكاليف المعيشة في قطاع واحـــــد محدود من الاقتصاد من شهر الى شهر .

٢. الارقام القياسية لاسعار الجملة :

تعمل الارقام القياسية لاسعار الجملة لقياس التغير الصافي في الاسعـــار وهي لا تتضمن عمليات التجزئة والخدمات والطباعة والنقل واسعار الاوراق المالية .

ويرى فريق من المحاسبين ان الارقام القياسية لاسعار الجملة تكون اقرب الى الصحة من الارقام القياسية لنفقات المعيشة من حيث تحقيق الاهداف المختلفة عند استخدامها لتعديل وحدة النقد والتكاليف الواردة بالدفاتر الى وحدة النقد السائد

ثانيا : الارقام القياسية الخاصة :

ويمكن عمل انواع اخرى من الارقام القياسية الخاصة منها : الارقام القياسية للانشاءات والمهمات في صناعة معينة ، والارقام القياسية لمحتوى المعيشة لصناعة معينة ، والارقام القياسية لشركة معينة . ويؤدى استخدام الارقام القياسية لتكاليف الانشاءات والمهمات ولبعض انواع الاصول الى تحديد القيمة الاستبدالية لها او الاقتراب منها. والى تحديد عبء الاستهلاك الذى يقيس التضحية الاقتصادية للشركة نتيجة استخدام اصول معينة .

ويؤدى استخدام الارقام القياسية الخاصة الى زيادة قيمة عبء الاستهلاك عنه عند استخدام الرقم القياسي العام. ويترتب على ذلك ان استخدام الارقام القياسية الخاصة يؤدى الى تخفيض اكبر في الربح عنه عند استخدام الرقم القياسي العام .

رأينا في المشكلة :

١. ان استخدام احد الارقام القياسية في التعديل خير من عدم استعماله والتمسك بالتكلفة التاريخية ، وأن استخدام رقم قياسي غير كامل افضل من افتراض ان مستوى الاسعار لم يتغير ولن يتغير .

٢. ان الارقام القياسية العامة تستخدم اصلا بقصد ايجاد تماثل في وحدة النقد التي تتخذ اساسا لتحديد القيمة ، وتؤدى الى تعديل القوائم المالية والمفردات الواردة بها الى وحدة للنقد لها قوة شرائية متماثلة . واستخدام هذا النوع من الارقام القياسية في التعديل يؤدى الى جعل القوائم المالية قابلة للمقارنة ، ويؤدى الى المحافظة على القوة الشرائية للشركات واستثمارات المستثمرين معبرا عنها بالقوة الشرائية العامة.

٣. اما الارقام القياسية الخاصة التي تستخدم بالنسبة لانواع معينة من الاصول كالمباني والالات، وبالنسبة لانواع معينة من السلع ، فالقصد منها هو عمل تقويم غير مباشر لها وتحديد قيمتها الاستبدالية او قيمة قريبة منها.

٤ـ ونحن نرى انه من الأفضل استخدام الرقم القياسي للمستوى العام للاسعار في اجراء تعديل مفردات قوائم الربح (فيما عدا عبء الاستهلاك وتكلفة المبيعات). ونحن نؤثر استخدام الارقام القياسية الخاصة لتعديل الاصول الثابتة واستهلاكها والمخزون السلعي وتكلفة المبيعات والاستثمارات .

٥ـ ونحن نرى استخدام الارقام القياسية لتعديل الايرادات والمصروفات ومفردات قوائم المركز المالي ، لتظهر معبرا عنها بوحدات نقدية غير متماثلة .

كما اننا نرى ان يتناول التعديل الاصول النقدية والخصوم النقدية ، او رصيد المفردات النقدية The Balance of the Monetary Items . التي يتم التعبير عنها بعدد ثابت من الوحدات النقدية .

الفصـــل التاســــــع

استخدام الارقــام القياسية لتعديــــــــــل عنـاصـر حساب المتاجرة وحساب الارباح والخسائر

المبحث الاول : استخدام الارقام القياسية لتعديل حساب المتاجــرة .

تطبيقات عمليـــة لتعديل حساب المتاجرة .

الحالة الاولى : تعديل عناصر حساب المتاجرة لمنشأة معينة للتعبير عنها بالرقم القياسي في نهاية سنة معينة ثم في نهاية السنة التالية .

الحالة الثانية : تعديل حساب المتاجرة لاكثر من سنــة .

الحالة الثالثة : تعديل حساب المتاجرة عند اتباع كل مـــن طريقـــة FIFO و LIFO

المبحث الثاني : استخدام الارقام القياسية لتعديل عناصر حساب الارباح والخسائر.

أولا : خطوات تعديل عناصر قائمة الربح .

ثانيا : طريقة التعديل المباشـــر .

ثالثا : طريقة التعديل المستمر

تطبيق عملــــي .



الفصل التاسع

استخدام الارقام القياسية لتعديل حساب المتاجرة وحساب الارباح والخسائر

المبحث الاول

استخدام الارقام القياسية لتعديل عناصر حساب المتاجرة

انتهينا فيما سبق الى ضرورة تعديل جميع عناصر قائمة الربح باستخدام الارقام القياسية :

ويترتب على ذلك انه عند تعديل حساب المتاجرة فلا ينبغي ان نكتفي بتعديل مخزون اول المدة وآخر المدة للتعبير عن كل منهما بوحدة النقد السائدة في تاريخ معين ، وانما ينبغي تعديل جميع عناصر حساب المتاجرة .

ونتناول فيما يلي تعديل عناصر حساب المتاجرة باستخدام الارقام القياسية .

وهذه العناصر هي :

١. مخزون اول المدة .
٢. المشتريات .
٣. مصروفات المشتريات .
٤. مردودات المبيعات .
٥. المبيعات .
٦. مردودات المشتريات .
٧. مخزون آخر المدة .

ونتناول فيما يلي كل عنصر من تلك العناصر وطريقة تعديله ، ونبدا في اول الامر بالحديث عن تعديل مخزون اول المدة .

أولا : تعديل مخزون اول المدة :

الاصل ان تعدل مخزون اول المدة بضرب كل مفردة من مفرداته في الرقم القياسي لنهاية المدة التي تتخذ اساسا للقياس ، وقسمتها على الرقم القياسي في تاريخ الحصول عليها .

غير انه نظرا لما تتطلبه هذه الطريقة التفصيلية من مجهود ضخم فأنه يمكن اختصار هذه العمليات واخذ متوسط رقم القياسي للفترة التي تم فيها الشراء .

وسنتناول فيما يلي الاجراءات التي يمكن اتباعها عند الاخذ بمبدأ FIFO وطريقة LIFO وهما اكثر الطرق شيوعا واستخداما في الحياة العملية .

اولا : عند استعمال طريقة FIFO :

تصور هذه الطريقة التدفق الطبيعي للبضاعة المشتراة والتي تدخل في اول الامر الى المنشأة لتخرج منها لتباع على اساس ان " ما يشترى اولا يباع اولا " .

والاصل هو تعديل قيمة كل كمية من مخزون اول المدة بضربها في الرقم القياسي في نهاية السنة ، وقسمتها على الرقم القياسي في تاريخ الشراء . غير انه يمكن تبسيط الاجراء بضرب مخزون اول المدة في الرقم القياسي في نهاية السنة التي تتخذ اساسا للقياس وقسمته على متوسط الرقم القياسي للفترة التي تم فيها شراء المخزون .

ويلاحظ انه عند اتباع طريقة FIFO يفترض ان مخزون اول المدة يباع اولا قبل بيع المشتريات الجديدة ، بحيث يبقى في مخزون اخر العام ما تبقى من اخر مشتريات تمت خلال العام ، ويتحول هذا المخزون في اخر العام الى مخزون اول العام في السنة التالية .

ثانيا : عند استخدام طريقة LIFO :

وتفترض هذه الطريقة ان البضاعة التي تدخل اخرا هي التي تخرج اولا ، اى انها تقوم على افتراض إن الكميات الصادرة من المخازن تصرف من احدث كميات المشتريات الواردة . وبعبارة اخرى يجب الاحتفاظ بكمية من المخزون مسعرة بسعر ثابت ثم بيع الكمية الواردة نتيجة المشتريات .

وعند اتباع هذه الطريقة وافتراض ان هذا المخزون قد بقي ثابتـــا فأنه يجب تعديل " الرصيد الاساسي " من تاريخ الحصول عليه .

واذا طرأت زيادة على بضاعة اول المدة فأننا نعدل مخزون اول المـدة على النحو الاتي :

١. يعدل " الرصيد الاساسي " بضربه في الرقم القياسي السائـد في نهاية السنة التي تتخذ اساسا للقياس ، وقسمته على الرقم القياسي السائد في تاريخ شرائه اول مرة .

٢. وتعدل الزيادة الجديدة في المخزون بضربهـا في الرقم القياسي السائد في نهاية السنة التي تتخذ اساسا للقياس ، وقسمتهـا على الرقم القياسي السائد في تاريخ شرائها .

ثانيا : تعديل المشتريات :

الاصل هو تعديل كل عملية من عمليات المشتريات ، وذلك بضرب قيمتهـا في الرقم القياسي في نهاية السنة التي تتخذ اساسا للقياس ، وقسمتها علـى الرقم القياسي لتاريخ الشراء .

غير انه يمكن تبسيط هذه العملية وذلك اكتفاء بأخذ المجاميع الشهرية لقيمة المشتـريات وضرب كل منها في الرقم القياسي لنهاية سنة الاســاس وقسمتها على متوسط الرقم القياسي للشهر الذى تم فيه الشراء . ويفتـرض في هذه الحالة ان الشراء كان موزعا توزيعا منتظما خلال ايام الشهر، وأن ارتفاع الاسعار كان متناسقا خلال الشهر .

وفي المنشآت التي لا تتغير فيها قيمة المشتريات تغيرا كبيرا خـلال اشهر السنة ، يمكن تبسيط عمليات التعديل وذلك بضرب مجموع قيمة مشتريـات المنشأة خلال السنة في الرقم القياسي لنهاية سنة الاساس وقسمته على متوسـط الرقم القياسي لتلك السنة .

ويفترض في هذه الحالة الاخيرة ان تغير مستوى الاسعار كان تغيرا منتظما خلال اشهر السنة .

وبذا يتم التعبير عن المشتريات خلال العام بوحدة النقد السائدة فـي نهاية العام التي تتخذ اساسا للقياس .

ثالثا : تعديل مردودات المشتريات :

تعدل بنفس الطريقة .

رابعا : تعديل مصروفات المشتريات :

للوصول الى تكلفة المشتريات يضاف الى ثمن شرائها ما تنفقه المنشأة عليها من مصروفات حتى تصل الى داخل مخازنها .

ومن هذه المصروفات مرتبات وكلاء الشراء ، ومصاريف النقل للداخل وعمولة المشتريات ، وغير ذلك ...

وتعامل هذه المصروفات عند تعديلها نفس المعاملة التي تعامل بها المشتريات . اي ان العبرة تكون بتاريخ سدادها .

خامسا : تكلفة المبيعات :

وتتحدد تكلفة المبيعات المعدلة بعد تعديل عناصرها على الوجه المشروح آنفا على النحو الاتي :

مخزون اول المدة	معدلا
+ المشتريات	معدلة
ـ مردودات المشتريات	معدلة
+ مصروفات المشتريات	معدلة
= المجموع	
ـ مخزون آخر المدة	معدلة
= تكلفة المبيعات	معدلة

سادسا : المبيعات :

تعامل نفس المعاملة التي تعامل بها المشتريات .

سابعا : مردودات المبيعات :

تعامل نفس المعاملة المشروحة آنفا .

ثامنا : مجمل الربح :

ويتحدد مجمل الربح المعدل نتيجة لتعديل جميع العناصر السابقة اى بعد تصوير حساب المتاجرة على النحو الآتي :

المبيعات	معدلة	....
========		========
مخزون اول المدة	معدل	....
+ المشتريات	معدلة	....
المجموع		....
− مخزون آخر المدة	معدلا	....
= تكلفة المبيعات	معدل	....
=============		========
مجمل الربح	معدل	....
==========		
		....
		========

وتتعدد حالات تعديل القوائم المالية باستخدام الارقام القياسية .

١. طريقة التعديل المباشر :

فقد ترى ادارة المشروع تعديل القوائم المالية للمشروع لعدد من السنوات السابقة بحيث يتم التعبير عنها بوحدة النقد السائدة في تاريخ معين . ويمكن ان نطلق على هذه الطريقة طريقة التعديل المباشر .

٢. طريقة التعديل المستمر :

وقد ترى ادارة المشروع اتباع مبدأ التكلفة التاريخية في اعداد القوائم المالية ثم استخدام قوائم مالية اضافية للتعبير عن القوائم التاريخية بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة المالية ، ثم تستمر في متابعة هذا النظام من سنة الى اخرى . ولهذا فأنه لا بد من تعديل القوائم المالية لسنة معينة (السنة الاولى مثلا) الى وحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية .

وفي نهاية السنة الثانية ، يعد المشروع قوائمه المالية على اساس مبدأ التكلفة التاريخية ، ثم يعد قوائم تكميلية للتعبير عن القوائم الاصلية بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية . وحتى تصبح البيانات المعدلة في القوائم المالية للسنة الثانية والمعبر عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية تلك السنة قابلة للمقارنة مع الارقام المعدلة لقوائم السنة المالية الاولى المعبر عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الاولى ، فأنه ينبغي اعادة تعديلها مرة ثانية للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية .

وهكذا يستمر الحال من سنة الى اخرى ، ويمكن ان نطلق على هذه الطريقة طريقة التعديل المستمر .

ونستعرض فيما يلي بعض التطبيقات العملية لتعديل حساب المتاجرة باستخدام كل من هاتين الطريقتين :

تطبيقــات عملية لتعديل حســـاب المتاجـــرة

ويختلف تعديل حساب المتاجرة في حالة اتباع طريقة FIFO اى " مـــا يرد اولا يصرف اولا " عنها عند اتباع طريقة LIFO اى" الوارد آخرا يصرف اولا " .

اولا : عند اتباع طريقـــــــــــــــــة FIFO

الحالة الاولى : تعديل عناصر حساب المتاجرة لمنشأة معينة باستخدام الارقـــــام القياســـية للتعبير عنها بالرقم القياسي في نهاية مدة معينـــة ثم في نهاية المدة التالية لها :

اذا قدمت اليك البيانات الاتيـــة :

المبيعــــات	١ ٣٠٠ ٠٠٠ ليـــرة
مخزون اول المدة	١٦٠ ٠٠٠
المشتريات	١ ١٧٠ ٠٠٠
مخزون آخر المدة	٢٨٠ ٠٠٠

واذا افترضنا الافتراضات الاتية :

أ. الارقام القياســـية :

ـ الرقم القياسي في اول المدة	١٠٠
ـ الرقم القياسي في نهاية المدة	١٦٠
ـ الرقم القياسي عند شراء البضاعة التي تمثل المخزون اول المدة	٨٠
ـ الرقم القياسي عند شراء البضاعة التي تمثل المخزون آخر المدة	١٤٠

ب. توزع المشتريات والمبيعات توزيعا متساويا خلال اشهر العام .

جـ. كانت الارقام القياسية الخاصة بالمشتريات والمبيعات في زيـــادة مستمرة منتظمة خلال اشهر العام ، وكان متوسط الرقم القياسي خـــلال العام عبارة عن ١٣٠ .

/...

واذا افترضنا ان الرقم القياسي الذى كان سائدا في نهاية السنـــــة الثانية هو ١٩٠ .

فعند تعديل حساب المتاجرة للسنة الاولى للتعبير عنه بوحدة النقـــد السائدة في نهاية السنة الثانية ، فأنه نستطيع ان نسلك في سبيل تحقيق ذلـــك طريقتيـــن :

الطريق الاول : أن نأخذ الارقام المعدلة معبرا عنها بالقـــوة الشرائية لوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الاولى لتعديلهـا والتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانيـــة ، وذلك على النحو الاتي :

اعادة تعديل عناصر حساب المتاجرة للسنة الاولى معبرا عنها بوحـــدة النقد السائدة في نهاية السنة الاولى الى وحدة النقد السائدة في نهاية السنـــة الثانية .

فأنه يمكن تصوير حساب المتاجرة على إساس التكلفة التاريخية وتعديـل عناصره للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية العام على النحو الاتي :

حساب المتاجرة	البيانات التاريخية	المعامل	البيانات المعدلة
	ليرة		ليرة
١. المبيعات	١ ٣٠٠ ٠٠٠	١٦٠ : ١٣٠	١ ٦٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	١٦٠ ٠٠٠	١٦٠ : ٨٠	٣٢٠ ٠٠٠
+ المشتريات	١ ١٧٠ ٠٠٠	١٦٠ : ١٣٠	١ ٤٤٠ ٠٠٠
	١ ٣٣٠ ٠٠٠		١ ٧٦٠ ٠٠٠
ـ مخزون آخر المدة	٢٨٠ ٠٠٠	١٦٠ : ١٤٠	٣٢٠ ٠٠٠
٢. تكلفة المبيعات	١ ٠٥٠ ٠٠٠		١ ٤٤٠ ٠٠٠
٣. مجمل الربح	٢٥٠ ٠٠٠		١٦٠ ٠٠٠
نسبة مجمل الربح الى تكلفة المبيعات	٢٤ ٪		١١ ٪

حساب المتاجرة	البيانات المعدلة للسنة الاولى	المعامل	بعد التعديل الى نهاية السنة الاولى
المبيعات	١ ٦٠٠ ٠٠٠	١٩٠ : ١٦٠	١ ٩٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٣٢٠ ٠٠٠	١٩٠ : ١٦٠	٣٨٠ ٠٠٠
+ المشتريات	١ ٤٤٠ ٠٠٠	١٩٠ : ١٦٠	١ ٧١٠ ٠٠٠
	١ ٧٦٠ ٠٠٠		٢ ٠٩٠ ٠٠٠
- مخزون آخر المدة	٣٢٠ ٠٠٠	١٩٠ : ١٦٠	٣٨٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	١ ٤٤٠ ٠٠٠		١ ٧١٠ ٠٠٠
مجمل الربح	١٦٠ ٠٠٠		١٩٠ ٠٠٠
نسبة مجمل الربح	١١ ٠/٠		١١ ٠/٠

الطريق الثاني :

ومن الممكن تعديل الارقام التاريخية الاصلية للسنة الاولى للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في السنة الثانية مباشرة وذلك على النحو الاتي :

	قبل التعديل	المعامل	بعد التعديل
المبيعات	١ ٣٠٠ ٠٠٠	١٩٠ : ١٣٠	١ ٩٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	١٦٠ ٠٠٠	١٩٠ : ٨٠	٣٨٠ ٠٠٠
المشتريات	١ ١٧٠ ٠٠٠	١٩٠ : ١٣٠	١ ٧١٠ ٠٠٠
	١ ٣٣٠ ٠٠٠		٢ ٠٩٠ ٠٠٠
- مخزون آخر المدة	٢٨٠ ٠٠٠	١٩٠ : ١٤٠	٣٨٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	١ ٠٥٠ ٠٠٠		١ ٧١٠ ٠٠٠
مجمل الربح	٢٥٠ ٠٠٠		١٩٠ ٠٠٠
نسبة مجمل الربح	٢٤ ٠/٠		١١ ٠/٠

الحالة الثانية: تعديل حساب المتاجرة لأكثر من سنة :

قدمت اليكم البيانات التاريخية الاتية عن حساب المتاجرة عن المدة الاولى المنتهية في ٧٥/١٢/٣١ ، والثانية المنتهية في ٧٦/١٢/٣١ :

البيـــان	حساب المتاجرة المدة الاولى	حساب المتاجرة المدة الثانية
المبيعات	١ ٥٠٠ ٠٠٠	١ ٩٢٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	١٢٦ ٠٠٠	٢٥٠ ٠٠٠
+ المشتريات	١ ٢٠٠ ٠٠٠	١ ٦٠٠ ٠٠٠
المجموع	١ ٣٢٦ ٠٠٠	١ ٨٥٠ ٠٠٠
— مخزون آخر المدة	٢٥٠ ٠٠٠	٦٨٠ ٠٠٠
= تكلفة المبيعات	١ ٠٧٦ ٠٠٠	١ ١٧٠ ٠٠٠
= مجمل الربح	٤٢٤ ٠٠٠	٧٥٠ ٠٠٠

واذا قدمت اليكم البيانات الاتية بشأن الارقام القياسية التي كانت سائدة :

	المدة الاولى	المدة الثانية
١. الرقم القياسي في اول المدة	١٠٠	١٤٠
٢. متوسط الرقم القياسي خلال العام	١٢٠	١٦٠
٣. الرقم القياسي في نهاية العام	١٤٠	١٨٠
٤. الرقم القياسي عند شراء البضاعة التي تمثل مخزون اول المدة	٩٠	١٢٥
٥. الرقم القياسي عند شراء البضاعة التي تمثل مخزون آخر المدة .	١٢٥	١٧٠

واذا افترضنا :

١. ان المشتريات والمبيعات توزع توزيعا متساويا خلال اشهر العام.
٢. أن الارقام القياسية كانت في زيادة مستمرة منتظمة خلال اشهر العام.
٣. ان الشركة تتبع طريقة FIFO في تقويم المخزون السلعي .

واذا طلب الينا في نهاية السنة الاولى ، تعديل حساب المتاجـــرة حتى يتم التعبير عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الاولى (١٩٧٥/١٢/٣١) فانه يظهر على الصورة الاتية .

حساب المتاجرة عن السنة الاولى
معبرا عنه بوحدة النقد السائدة في نهايـــة
السنـــة الاولى

حساب المتاجرة	البيانات التاريخية	المعامل		بعد التعديل
١. المبيعات	١ ٥٠٠ ٠٠٠	١٤٠	١٢٠	١ ٧٥٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	١٣٦ ٠٠٠	١٤٠	٩٠	١٩٦ ٠٠٠
+ المشتريات	١ ٢٠٠ ٠٠٠	١٤٠	١٢٠	١ ٤٠٠ ٠٠٠
	١ ٣٣٦ ٠٠٠			١ ٥٩٦ ٠٠٠
- مخزون آخر المدة	٢٥٠ ٠٠٠	١٤٠	١٢٥	٢٨٠ ٠٠٠
٢. تكلفة المبيعات	١ ٠٧٦ ٠٠٠			١ ٣١٦ ٠٠٠
٣. مجمل الربح	٤٢٤ ٠٠٠			٤٣٤ ٠٠٠
نسبة مجمل الربح الى تكلفة المبيعـــات	٣٩٫٤ ٠/٠			٣٣ ٠/٠

وفي نهاية السنة الثانية نعود مرة ثانية لتعديل البيانات المعدلة لحساب متاجرة السنة الاولى للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنـــة الثانية .

ويلاحظ انه نظرا لان جميع بيانات حساب المتاجرة عن السنة الاولى بعد تعديلها اول مرة اصبحت معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية تلك السنة "الاولى" حيث كان الرقم القياسي ١٤٠ ، فأن تعديل هذه البيانات للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية حيث اصبح الرقم ١٨٠ يتم بضرب تلك البيانات المعدلة في ١٨٠ وقسمتها على ١٤٠ وذلك على النحو الاتي :

حساب المتاجرة عن السنة الاولى
معبرا عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية

حساب المتاجرة	البيانات التاريخية	المعامل		بعد التعديل
المبيعات	٠٠٠ ٧٥٠ ١	١٨٠	١٤٠	٠٠٠ ٢٥٠ ٢
مخزون اول المدة	٠٠٠ ١٩٦	١٨٠	١٤٠	٠٠٠ ٢٥٢
+ المشتريات	٠٠٠ ٤٠٠ ١	١٨٠	١٤٠	٠٠٠ ٨٠٠ ١
	٠٠٠ ٥٩٦ ١			٠٠٠ ٠٥٢ ٢
– مخزون آخر المدة	٠٠٠ ٢٨٠	١٨٠	١٤٠	٠٠٠ ٣٦٠
تكلفة المبيعات	٠٠٠ ٣١٦ ١			٠٠٠ ٦٩٢ ١
مجمل الربح	٠٠٠ ٤٣٤			٠٠٠ ٥٥٨
نسبة مجمل الربح				

ومن الممكن تعديل الارقام التاريخية ، للسنة الاولى للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في السنة الثانية مباشرة مرة واحدة وذلك على النحو الاتي :

	قبل التعديل	المعامل		بعد التعديل
المبيعات	٠٠٠ ٥٠٠ ١	١٨٠	١٢٠	٠٠٠ ٢٥٠ ٢
مخزون اول المدة	٠٠٠ ١٢٦	١٨٠	٩٠	٠٠٠ ٢٥٢
+ المشتريات	٠٠٠ ٢٠٠ ١	١٨٠	١٢٠	٠٠٠ ٨٠٠ ١
	٠٠٠ ٣٢٦ ١			٠٠٠ ٠٥٢ ٢
– مخزون آخر المدة	٠٠٠ ٢٥٠	١٨٠	١٢٥	٠٠٠ ٣٦٠
تكلفة المبيعات	٠٠٠ ٠٧٦ ١			٠٠٠ ٦٩٢ ١
مجمل الربح	٠٠٠ ٤٢٤			٠٠٠ ٥٥٨
نسبة مجمل الربح				

ولا بد من تعديل حساب متاجرة السنة الثانية للتعبير عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية ، حتى يكون قابلا للمقارنة مع حساب متاجرة السنة الاولى بعد تعديله للتعبير عنه بنفس وحدة القياس.

ويظهر حساب المتاجرة للسنة الثانية معدلا على النحو الاتي :

حساب المتاجرة عن السنة الثانية
معبرا عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية

حساب المتاجرة	البيانات التاريخية	المعامل		بعد التعديل
المبيعات	٩٢٠ ٠٠٠ ١	١٨٠	١٦٠	١٦٠ ٠٠٠ ٢
مخزون اول المدة	٢٥٠ ٠٠٠	١٨٠	١٢٥	٣٦٠ ٠٠٠
+ المشتريات	٦٠٠ ٠٠٠ ١	١٨٠	١٦٠	٨٠٠ ٠٠٠ ١
المجموع	٨٥٠ ٠٠٠ ١			١٦٠ ٠٠٠ ٢
ـ مخزون آخر المدة	٦٨٠ ٠٠٠	١٨٠	١٧٠	٧٢٠ ٠٠٠
= تكلفة المبيعات	١٧٠ ٠٠٠ ١			٤٤٠ ٠٠٠ ١
= مجمل الربح	٧٥٠ ٠٠٠			٧٢٠ ٠٠٠

جدول مقارنة النتائج :

وعند اتخاذ حساب المتاجرة عن السنة الاولى كأساس للمقارنة فإننا نستطيع عرض الفروق بين اهم البيانات التاريخية لكل من السنتين الاولى والثانية وكذا الفروق بين اهم البيانات المعدلة لكل منهما معبرا عنها بالارقام القياسية السائدة في نهاية السنة الثانية على النحو الاتي :

جدول مقارنة النتائج

	البيانات التاريخية			البيانات المعدلة		
	الاولى	الثانية	التغير	الاولى	الثانية	الحجم
المبيعات	٥٠٠ ٠٠٠ ١	٩٢٠ ٠٠٠ ١	٤٥٠ ٠٠٠	٣٥٠ ٠٠٠ ٢	١٦٠ ٠٠٠ ٢	١٠ ٠٠٠)
تكلفة المبيعات	٠٧٦ ٠٠٠ ١	١٧٠ ٠٠٠ ١	٩٤ ٠٠٠	٦٩٢ ٠٠٠ ١	٤٤٠ ٠٠٠ ١	٥٢ ٠٠٠)
مجمل الربح	٤٢٤ ٠٠٠	٧٥٠ ٠٠٠	٣٢٦ ٠٠٠	٥٥٨ ٠٠٠	٧٢٠ ٠٠٠	٦٢ ٠٠٠)

الحالة الثالثة : حالة شاملة لتعديل حساب المتاجرة عند اتباع كل من طريقة Fifo و Lifo

نورد فيما يلي مثالا لبيان الاثار المترتبة على اتباع كل من طريقة FIFO و LIFO عند تصوير حساب المتاجرة على ضوء البيانات التاريخية وعلى ضوء تعديلها باستخدام الارقام القياسية :

أولا : عند اتباع طريقة FIFO :

البيان	السنة الاولى	الثانية	الثالثة
المبيعات	٢ ٤٠٠ ٠٠٠	٣ ٢٠٠ ٠٠٠	٤ ٠٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٤٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠
+ المشتريات	١ ٨٠٠ ٠٠٠	٢ ٤٠٠ ٠٠٠	٣ ٠٠٠ ٠٠٠
= المجموع	٢ ٢٠٠ ٠٠٠	٣ ٠٠٠ ٠٠٠	٣ ٨٠٠ ٠٠٠
- مخزون آخر المدة	٦٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	١ ٦٠٠ ٠٠٠	٢ ٢٠٠ ٠٠٠	٢ ٨٠٠ ٠٠٠
= مجمل الربح	٨٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠

ثانيا : عند اتباع طريقة LIFO :

وعند اتباع طريقة LIFO نفترض ان المنشأة قد حافظت على المخزون السلعي الذى كان لديها في اول المدة وقيمته ٤٠٠,٠٠٠ ؛ ولهذا يظهر حساب المتاجرة باتباع طريقة LIFO عن كل سنة من السنوات الثلاث على الوجه الاتي :

البيان	السنة الاولى	الثانية	الثالثة
المبيعات	٢ ٤٠٠ ٠٠٠	٣ ٢٠٠ ٠٠٠	٤ ٠٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
+ المشتريات	١ ٨٠٠ ٠٠٠	٢ ٤٠٠ ٠٠٠	٣ ٠٠٠ ٠٠٠
= المجموع	٢ ٢٠٠ ٠٠٠	٢ ٨٠٠ ٠٠٠	٣ ٤٠٠ ٠٠٠
- مخزون اخر المدة	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
	١ ٨٠٠ ٠٠٠	٢ ٤٠٠ ٠٠٠	٣ ٠٠٠ ٠٠٠
مجمل الربح	٦٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠

ولو افترضنا ان الارقام القياسية كانت على الوجه الاتي :

السنة	اول العام	منتصف العام	آخر العام
الاولى	١٠٠	١٢٠	١٤٠
الثانية	١٤٠	١٦٠	١٨٠
الثالثة	١٨٠	٢٠٠	٢٢٠

ولو افترضنا ان مخزون اول المدة للسنة الاولى قد اشترى عندما كان الرقم القياسي ٨٠ .

فإنه عند استخدام الارقام القياسية لتعديل عناصر حساب المتاجرة لكل سنة من السنوات الثلاث للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثالثة فانها تظهر على الوجة الاتي :

اولا : تعديل البيانات التاريخية الواردة في حساب المتاجرة باتباع طريقة FIFO للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثالثة .

حساب متاجرة السنة الاولى
باتباع طريقة FIFO

معبرا عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثالثة :

البيان	البيانات التاريخية	المعامل		الارقام المعدلة
المبيعات	٢ ٤٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	١٢٠	٤ ٤٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٤٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	٨٠	١ ١٠٠ ٠٠٠
+ المشتريات	١ ٨٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	١٢٠	٣ ٣٠٠ ٠٠٠
المجموع	٢ ٢٠٠ ٠٠٠			٤ ٤٠٠ ٠٠٠
- مخزون آخر المدة	٦٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	١٢٠	١ ١٠٠ ٠٠٠
	١ ٦٠٠ ٠٠٠			٣ ٣٠٠ ٠٠٠
مجمل الربح	٨٠٠ ٠٠٠			١ ١٠٠ ٠٠٠

٢- حساب متاجرة السنة الثانية باتباع طريقة FIFO
معبرا عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثالثة

البيـــان	البيانات التاريخية	المعامل		الارقام المعدلة
المبيعات	٣ ٢٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	١٦٠	٤ ٤٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٦٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	١٢٠	١ ١٠٠ ٠٠٠
المشتريـــات	٢ ٤٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	١٦٠	٣ ٣٠٠ ٠٠٠
	٣ ٠٠٠ ٠٠٠			٤ ٤٠٠ ٠٠٠
مخزون آخر المدة	٨٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	١٦٠	١ ١٠٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	٢ ٢٠٠ ٠٠٠			٣ ٣٠٠ ٠٠٠
مجمل الربح	١ ٠٠٠ ٠٠٠			١ ١٠٠ ٠٠٠

٣- حساب متاجرة السنة الثالثة باتباع طريقة FIFO
معبـــرا عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثالثة

البيـــان	البيانات التاريخية	المعامل		الارقام المعدلة
المبيعـــات	٤ ٠٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	٢٠٠	٤ ٤٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٨٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	١٦٠	١ ١٠٠ ٠٠٠
المشتريات	٣ ٠٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	٢٠٠	٣ ٣٠٠ ٠٠٠
	٣ ٨٠٠ ٠٠٠			٤ ٤٠٠ ٠٠٠
مخزون آخر المدة	١ ٠٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	٢٠٠	١ ١٠٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	٢ ٨٠٠ ٠٠٠			٣ ٣٠٠ ٠٠٠
مجمل الربـــح	١ ٢٠٠ ٠٠٠			١ ١٠٠ ٠٠٠

ثانيا : وعند تعديل البيانات التاريخية الواردة في حساب المتاجرة باتباع طريقة LIFO للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثالثة فإننا نصل الى النتائج الاتية :

١- حساب المتاجرة للسنة الاولى باتباع طريقة LIFO معبرا عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثالثة .

البيان	الارقام التاريخية	المعامل		الارقام المعدلة
المبيعات	٢ ٤٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	١٢٠	٤ ٤٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٤٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	٨٠	١ ١٠٠ ٠٠٠
مشتريات	١ ٨٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	١٢٠	٣ ٣٠٠ ٠٠٠
	٢ ٢٠٠ ٠٠٠			٤ ٤٠٠ ٠٠٠
مخزون آخر المدة	٤٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	٨٠	١ ١٠٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	١ ٨٠٠ ٠٠٠			٣ ٣٠٠ ٠٠٠
مجمل الربح	٦٠٠ ٠٠٠			١ ١٠٠ ٠٠٠

٢- حساب متاجرة السنة الثانية باتباع طريقة LIFO معبرا عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثالثة .

البيان	الارقام التاريخية	المعامل		الارقام المعدلة
المبيعات	٣ ٢٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	١٦٠	٤ ٤٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٤٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	٨٠	١ ١٠٠ ٠٠٠
المشتريات	٢ ٤٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	١٦٠	٣ ٣٠٠ ٠٠٠
	٢ ٨٠٠ ٠٠٠			٤ ٤٠٠ ٠٠٠
مخزون اخر المدة	٤٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	٨٠	١ ١٠٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	٢ ٤٠٠ ٠٠٠			٣ ٣٠٠ ٠٠٠
مجمل الربح	٨٠٠ ٠٠٠			١ ١٠٠ ٠٠٠

٣. حساب متاجرة السنة الثالثة باتباع طريقة LIFO
معبرا عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثالثة

البيان	الارقام التاريخية	المعامل		الارقام المعدلة
المبيعات	٤ ٠٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	٢٠٠	٤ ٤٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٤٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	٨٠	١ ١٠٠ ٠٠٠
المشتريات	٣ ٠٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	٢٠٠	٣ ٣٠٠ ٠٠٠
	٣ ٤٠٠ ٠٠٠			٤ ٤٠٠ ٠٠٠
مخزون آخر المدة	٤٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	٨٠	١ ١٠٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	٣ ٠٠٠ ٠٠٠			٣ ٣٠٠ ٠٠٠
مجمل الربح	١ ٠٠٠ ٠٠٠			١ ١٠٠ ٠٠٠

ثالثـــا : جدول مقارنة مجمل الربح عند اتباع كل من الطرق الثلاث

الطريقة	السنة الاولى	السنة الثانية	السنة الثالثة
عند اتباع طريقة FIFO	٨٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠
عند اتباع طريقة LIFO	٦٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
عند استخدام الارقام القياسية	١ ١٠٠ ٠٠٠	١ ١٠٠ ٠٠٠	١ ١٠٠ ٠٠٠

ويبين هذا الجدول النتائج الاتيـــة :

عند اتباع طريقة FIFO : تزايدت الارباح على مر السنوات الثلاث من/٠٠٠ر٨٠٠/ ليرة في السنة الاولى الى/٠٠٠ر٠٠٠ر١/ليرة في السنة الثانية الى /٠٠٠ر٢٠٠ر١/ ليرة في السنة الثالثة .

عند اتباع طريقة LIFO : نجد ان مجمل الربح كان يقل سنويا بمبلغ /٠٠٠ر٢٠٠/ليرة عنه عند اتباع طريقة LIFO .

عند استخدام الارقام القياسية لتعديل البيانات التاريخية لحساب المتاجرة فأننا نجد ان مجمل الربح قد ظل ثابتا خلال السنوات الثلاث واصبح معبرا عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثالثة .

رابعا : جدول مقارنة المخزون السلعي عند اتباع كل من الطرق الثلاث

الطريقة	السنة الاولى	السنة الثانية	السنة الثالثة
عند اتباع طريقة FIFO	٦٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
عند اتباع طريقة LIFO	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
عند استخدام الارقام القياسية	١ ١٠٠ ٠٠٠	١ ١٠٠ ٠٠٠	١ ١٠٠ ٠٠٠

ويبين هذا الجدول ان استخدام الارقام القياسية قد ادى الى اثبات المخزون السلعي في نهاية السنة معبرا عنه بوحدة النقد السائدة في تاريخ معين موحد مما يجعل لقيمته دلالتها وقابليتها للمقارنة ، مع اظهار قيمتها على حقيقتها في الميزانية في نهاية كل عام ، وهذه الامور لا تتحقق عند اتباع اى من طريقة LIFO أو FIFO .

المبحث الثاني

استخدام الارقام القياسية لتعديل عناصر قائمة الربح

أولا : خطوات تعديل عناصر قائمة الربح :

تتبع الخطوات الاتية عند تعديل عناصر قائمة الربح :

١. تستخدم الارقام القياسية في تعديل البيانات الخاصة بحساب المتاجرة على النحو المشروح في المبحث السابق .

٢. تعدل عناصر الايرادات والمصروفات الاخرى الخاصة بقائمة الربح (فيما عدا الاستهلاك) بافتراض انها قد تمت موزعة توزيعا متساويا خلال اشهر العام. ولهذا يتم ضربها في الرقم القياسي السائد في نهاية العام وقسمتها على متوسط الرقم القياسي للعام . أي ان هذه العناصر تعامل معاملة المبيعات والمشتريات ومصروفات الشراء .

٣. يعدل عبء الاستهلاك على اساس ضربه في الرقم القياسي السائد في نهاية العام وقسمته على الرقم القياسي لتاريخ شراء الاصل الثابت . وسوف نتناول معالجة تعديل الاستهلاك بالتفصيل عند الكلام على تعديل الاصول الثابتة واستهلاكها .

ثانيا : طريقة التعديل المباشـــــر :

فيما يلي قائمة الربح وقائمة المركز المالي لاحدى الشركات عن سنـــــة معينـــــة :

١- قائمة الربح على اساس البيانات التاريخية :

البيـــــــــان	ليـــــرة	ليـــــرة
المبيعات		٨٤٠ ٠٠٠
مخزون اول المـدة	٥٠ ٠٠٠	
المشتريـــــات	٦٠٠ ٠٠٠	
المجمـــوع	٦٥٠ ٠٠٠	
مخزون آخر المـــدة	٦٠ ٠٠٠	
تكلفـة المبيعـــات		٥٩٠ ٠٠٠
مجمـل الربح		٢٥٠ ٠٠٠
مصروفات اخـرى :		
الاستهـــلاك	١٠٠ ٠٠٠	
م ٠ اخــــرى	٣٠ ٠٠٠	
		١٣٠ ٠٠٠
صافي الربح قبل الضرائب		١٢٠ ٠٠٠
ضريبة الارباح التجارية والصناعية		٤٢ ٠٠٠
صافي الربح بعد الضريبـــة		٧٨ ٠٠٠
الاربـــاح الموزعـــة		٥٦ ٠٠٠
الارباح المحجوزة		٢٢ ٠٠٠

فاذا علمـــت :

١. يتم تقويم المخزون السلعي على اساس الوارد اولا صادر اولا .

٢. تعامل جميع الايرادات والمصروفات على اعتبار انها موزعـــة توزيعا منتظمـا خلال العام .

٣. يفترض ان توزيعـات الارباح تتم في نهاية السنة ، وكـذا ضريبة الارباح التجارية .

٤. كانت الارقـام القياسية السائدة على النحو الاتي :

أول العـام	١٠٠
منتصف العام	١٢٠
آخر العـام	١٨٠
عند شراء المخزون السلعي	
لاول المـدة .	١٠٠
عند شراء الآلات	١٠٠

فأنــه يتم تعديل قائمة الربح على النحو الاتـي :

قائمة الربح المعدلـــــة معبـــــرا عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة .

البيـــــان	قبل التعديل	المعامـــل	بعد التعديـل
مبيعات	٨٤٠ ٠٠٠	١٢٠ : ١٨٠	١ ٢٦٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٥٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١٨٠	٩٠ ٠٠٠
+ المشتريات	٦٠٠ ٠٠٠	١٢٠ : ١٨٠	٩٠٠ ٠٠٠
= المجموع	٦٥٠ ٠٠٠		٩٩٠ ٠٠٠
– مخزون آخر المدة	٦٠ ٠٠٠	١٢٠ : ١٨٠	٩٠ ٠٠٠
= تكلفة المبيعات	٥٩٠ ٠٠٠		٩٠٠ ٠٠٠
مجمل الربح	٢٥٠ ٠٠٠		٣٦٠ ٠٠٠
المصروفـــات :			
الاستهلاك	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١٨٠	١٨٠ ٠٠٠
م . اخرى	٣٠ ٠٠٠	١٢٠ : ١٨٠	٤٥ ٠٠٠
	١٣٠ ٠٠٠		٢٢٥ ٠٠٠
صافي الربح	١٢٠ ٠٠٠		١٣٥ ٠٠٠
ضريبة الارباح التجارية	٤٢ ٠٠٠	١٨٠ : ١٨٠	٤٢ ٠٠٠
صافي الربح قبل التوزيعات	٧٨ ٠٠٠		٩٣ ٠٠٠
الارباح الموزعة	٥٦ ٠٠٠	١٨٠ : ١٨٠	٥٦ ٠٠٠
الارباح المحجوزة	٢٢ ٠٠٠		٣٧ ٠٠٠

ملاحظـــات :

١. تم تعديل المبيعات والمشتريات والمصروفات الاخرى ومخزون آخر المدة على اساس انها كانت موزعة توزيعا متساويا خلال اشهر السنة الاولى حيث كان الرقم القياسي ٠. ولهـــذا تم تعديلها على الاساس الاتي ١٨٠ : ١٢٠

٢. تم تعديل مخزون اول المدة على اساس انه تم الحصول عليه في اول السنة الاولى حيث كان الرقم القياسي ١٠٠ ، ولهذا تم تعديلها على الاساس الاتي ١٨٠ : ١٠٠ وتم تعديل مخزون آخر المدة على اساس انه تم الحصول عليه في منتصف العـــام حيث كان الرقم القياسي ١٢٠ .

٣. تم تعديل استهلاك الالات على اساس انه قد تم شراؤها في اول السنة الاولى حيث كـــان الرقم القياسي ١٠٠ ، وانها تستهلك بنسبة ١٠٪ مباتباع طريقة القسط الثابــــت ولهذا تم تعديلها على الاساس الاتي : ١٨٠ : ١٠٠ .

ثالثا : طريقة التعديل المستمر :

ونتناول الان طريقة التعديل المستمر للبيانات التاريخية .

فيجهاية السنة الاولى :

فعندما يطلب الينا في نهاية ١٩٧٤ تعديل البيانات التاريخية للقوائم المالية التي تم التعبير عنها بوحدات نقدية غير متماثلة نتيجة تغير مستويات الاسعار خلال العام ، فأنه ينبغي علينا ان نقوم بتعديل البيانات التاريخية لتلك السنة الاولى بالتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الاولى اى في ٧٤/١٢/٣١ ، ويكون هذا هو التعديل الاول باستخدام الرقم القياسي السائد في ١٩٧٤/١٢/٣١ .

وفي نهاية السنة الثانية :

نجد اننا ازاء القوائم المالية لسنة ١٩٧٥ معبرا عنها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية مختلفة خلال العام ١٩٧٥ .

ولهذا نقوم بتعديل القوائم المالية لتلك السنة الثانية للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في ١٩٧٥/١٢/٣١ باستخدام الرقم القياسي في ذلك التاريخ .

ولكننا لا نستطيع في هذه المرحلة مقارنة البيانات المعدلة للسنة الاولى والتي تم التعبير عنها بوحدة النقد السائدة فينهاية السنة الاولى ١٩٧٤/١٢/٣١ بالبيانات المعدلة الخاصة بالسنة الثانية المعدلة والمعبر عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية اى ٧٥/١٢/٣١ حيث اصبح الرقم القياسي (١٨٠) .

ومن ثم فأنه ينبغي تعديل البيانات المعدلة للسنة الاولى مرة ثانية للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة فينهاية السنة الثانية .

تطبيق عملـــي :

اذا قدمت اليـنــا البيانات الاتيـــة :

قائمة الربح عن السنتين المنتهيتين ٧٤/١٢/٣١ ، ٧٥/١٢/٣١ :

البيـــــان	السنة الاولى ١٩٧٤	السنة الثانية ١٩٧٥
مبيعات	٦٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٥٠ ٠٠٠	٦٥ ٠٠٠
+ المشتريات	٣٦٠ ٠٠٠	٤٨٠ ٠٠٠
	٤١٠ ٠٠٠	٥٤٥ ٠٠٠
ـ مخزون اخر المدة	٦٥ ٠٠٠	٥١ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	٣٤٥ ٠٠٠	٤٩٤ ٠٠٠
مجمل الربح	٢٥٥ ٠٠٠	٣٠٦ ٠٠٠
مصروفات مختلفة :		
اهـــلاك	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
مصروفات نقدية	٦٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠
	١٦٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠
صافي الربح قبل ضريبة الدخل	٩٥ ٠٠٠	١٢٦ ٠٠٠

واذا افترضنا ان الارقام القياسية كانت على النحو الاتي خلال هاتين السنتين :

	السنة الاولى	السنة الثانية
اول العام	١٠٠	١٤٠
آخر العام	١٤٠	١٨٠
متوسط العام	١٢٠	١٦٠
عند شراء مخزون اول المدة	١٠٠	١٣٠
عند شراء مخزون آخر المدة	١٣٠	١٧٠

وإذا افترضنا ان الالات قد تم شراؤها عندما كان الرقم القياسي (١٠٠) فأنه ينبغي علينا اتباع الخطوات الاتية لتطبيق فكرة التعديل المستمر :

١. تعديل قائمة الربح للسنة الاولى للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في ١٩٧٤/١٢/٣١ .

٢. ثم في نهاية السنة الثانية ١٩٧٥/١٢/٣١ .

٣. تعديل قائمة الربح للسنة الثانية للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في ٧٥/١٢/٣١ نهاية السنة الثانية .

الخطوة الاولى : تعديل قائمة الربح في السنة الاولى للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في ١٩٧٤/١٢/٣١ ، حيث الرقم القياسي (١٤٠) :

البيان	الارقام التاريخية للسنة الاولى	المعامل	السنة الاولى معدلة للمرة الاولى الى نهاية السنة الاولى.
مبيعات	٦٠٠ ٠٠٠	١٢٠ : ١٤٠	٧٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٥٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١٤٠	٧٠ ٠٠٠
+ المشتريات	٣٦٠ ٠٠٠	١٢٠ : ١٤٠	٤٢٠ ٠٠٠
	٤١٠ ٠٠٠		٤٩٠ ٠٠٠
ـ مخزون آخر المدة	٦٥ ٠٠٠	١٣٠ : ١٤٠	٧٠ ٠٠٠
= تكلفة المبيعات	٣٤٥ ٠٠٠		٤٢٠ ٠٠٠
= مجمل الربح	٢٥٥ ٠٠٠		٢٨٠ ٠٠٠
مصروفات مختلفة :			
اهلاك	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١٤٠	١٤٠ ٠٠٠
+ مصروفات نقدية	٦٠ ٠٠٠	١٢٠ : ١٤٠	٧٠ ٠٠٠
المجموع	١٦٠ ٠٠٠		٢١٠ ٠٠٠
= صافي الربح قبل الضريبة	٩٥ ٠٠٠		٧٠ ٠٠٠

الخطوة الثانية : تعديل قائمة الربح للسنة الاولى المعدلة للتعبير عنها بوحدة القياس في نهاية السنة الاولى حيث الرقم القياسي ١٤٠ الى وحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية حيث اصبح الرقم القياسي ١٨٠.

البيان	الارقام التاريخية للسنة الاولى	المعامل	السنة الاولى معدلة للمرة الثانية الى نهاية السنة الثانية
المبيعات	٧٠٠ ٠٠٠	١٤٠ : ١٨٠	٩٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٧٠ ٠٠٠	١٤٠ : ١٨٠	٩٠ ٠٠٠
+ المشتريات	٤٢٠ ٠٠٠	١٤٠ : ١٨٠	٥٤٠ ٠٠٠
= المجموع	٤٩٠ ٠٠٠		٦٣٠ ٠٠٠
− مخزون آخر المدة	٧٠ ٠٠٠	١٤٠ : ١٨٠	٩٠ ٠٠٠
= تكلفة المبيعات	٤٢٠ ٠٠٠		٥٤٠ ٠٠٠
= مجمل الربح	٢٨٠ ٠٠٠		٣٦٠ ٠٠٠
المصروفات:			
اهلاك	١٤٠ ٠٠٠	١٤٠ : ١٨٠	١٨٠ ٠٠٠
+ مصاريف نقدية	٧٠ ٠٠٠	١٤٠ : ١٨٠	٩٠ ٠٠٠
المجموع	٢١٠ ٠٠٠		٢٧٠ ٠٠٠
صافي الربح	٧٠ ٠٠٠		٩٠ ٠٠٠

ملاحظة :

ويلاحظ اننا نصل الى نفس النتائج لو اننا قمنا بتعديل قائمة الربح للسنة الاولى مرة واحدة للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية حيث اصبح الرقم القياسي (١٨٠) ، وحيث تظهر قائمة الربح على الصورة الاتية :

البيـــــان	الارقام التاريخية	المعامــــل	بعد التعديل المباشــر
المبيعات	٦٠٠ ٠٠٠	١٢٠ : ١٨٠	٩٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٥٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١٨٠	٩٠ ٠٠٠
+ المشتريات	٣٦٠ ٠٠٠	١٢٠ : ١٨٠	٥٤٠ ٠٠٠
	٤١٠ ٠٠٠		٦٣٠ ٠٠٠
ـ مخزون آخر المدة	٦٥ ٠٠٠	١٣٠ : ١٨٠	٩٠ ٠٠٠
= تكلفة المبيعات	٣٤٥ ٠٠٠		٥٤٠ ٠٠٠
= مجمل الربح	٢٥٥ ٠٠٠		٣٦٠ ٠٠٠
مصروفات مختلفة :			
اهـــلاك	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١٨٠	١٨٠ ٠٠٠
مصروفات نقدية	٦٠ ٠٠٠	١٢٠ : ١٨٠	٩٠ ٠٠٠
	١٦٠ ٠٠٠		٢٧٠ ٠٠٠
صافي الربح قبل الضريبة	٩٥ ٠٠٠		٩٠ ٠٠٠

وبعد تعديل قائمة الربح في السنة الاولى على مرحلتين يأتي دور قائمة الربح عن السنة الثانية المنتهية في ٧٥/١٢/٣١ للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في ذلك التاريخ لتظهر على النحو الاتـــي :

البيـــــان	البيانات التاريخية للسنة الثانية	المعامـــل	السنة الثانية معبرا بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية
المبيعات	٨٠٠ ٠٠٠	١٨٠ : ١٦٠	٩٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٦٥ ٠٠٠	١٨٠ : ١٣٠	٩٠ ٠٠٠
+ المشتريات	٤٨٠ ٠٠٠	١٨٠ : ١٦٠	٥٤٠ ٠٠٠
= المجموع	٥٤٥ ٠٠٠		٦٣٠ ٠٠٠
ـ مخزون آخر المدة	٥١ ٠٠٠	١٨٠ : ١٧٠	٥٤ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	٤٩٤ ٠٠٠		٥٧٦ ٠٠٠
مجمل الربح	٣٠٦ ٠٠٠		٣٢٤ ٠٠٠
مصروفـــات اخرى :			
اهـــلاك	١٠٠ ٠٠٠	١٨٠ : ١٠٠	١٨٠ ٠٠٠
+ مصاريف نقدية	٨٠ ٠٠٠	١٨٠ : ١٦٠	٩٠ ٠٠٠
المجمـــوع	١٨٠ ٠٠٠		٢٧٠ ٠٠٠
صافي الربح قبل الضريبة	١٢٦ ٠٠٠		٥٤ ٠٠٠

جدول مقارنة البيانات التاريخية لكل من السنتين الاولى والثانية المعدلة لكل منهما :

نبين في الجدول الاتي مقارنة البيانات التاريخية لكل من السنتين الاولى والثانية والبيانات المعدلة لكل منهما .

البيان	البيانات التاريخية		البيانات المعدلة معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية	
	الاولى	الثانية	الاولى	الثانية
المبيعات	٦٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	٩٠٠ ٠٠٠	٩٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٥٠ ٠٠٠	٦٥ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠
+ المشتريات	٣٦٠ ٠٠٠	٤٨٠ ٠٠٠	٥٤٠ ٠٠٠	٥٤٠ ٠٠٠
المجموع	٤١٠ ٠٠٠	٥٤٥ ٠٠٠	٦٣٠ ٠٠٠	٦٣٠ ٠٠٠
ـ مخزون آخر المدة	٦٥ ٠٠٠	٥١ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	٥٤ ٠٠٠
ـ تكلفة المبيعات	٣٤٥ ٠٠٠	٤٩٤ ٠٠٠	٥٤٠ ٠٠٠	٥٦٧ ٠٠٠
= مجمل الربح	٢٥٥ ٠٠٠	٣٠٦ ٠٠٠	٣٦٠ ٠٠٠	٣٢٤ ٠٠٠
مصروفات اخرى :				
اهلاك	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠
مصاريف نقدية	٦٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠
المجموع	١٦٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠	٢٧٠ ٠٠٠	٢٧٠ ٠٠٠
صافي الربح قبل الضريبة	٩٥ ٠٠٠	١٢٦ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	٥٤ ٠٠٠

ولا شك ان البيانات المعدلة اكثر دلالة ، وأصدق تعبيرا ، واصلح للمقارنة .

فبالنسبة للمبيعات :

تبين البيانات التاريخية زيادة في مبيعات السنة الثانية ٠٠٠ ٢٠٠ ليـــرة
بينما تبين البيانات المعدلة عدم وجود اى تغيير —

وبالنسبة لمجمل الربح :

تبين البيانات التاريخية تحقيق زيادة قيمتها ٠٠٠ ٥١ ليـــرة
بينما تبين البيانات المعدلة تحقيق عجز قيمته (٠٠٠ ٣٦)ليـــرة

وبالنسبة لصافي الربح:

تبين البيانات التاريخية زيادة قيمتها ٠٠٠ ٣١ ليـــرة
بينما تبين البيانات المعدلة تحقيق عجز قيمته (٠٠٠ ٣٦) ليـــرة



الفصـــل العاشـــر

استخدام الارقـــام القياسيـــــة

لتعديل قائمة المركز المالـــي

المبحث الاول : تعديل عناصـــر قائمة المركز المالـــي .

أولا : تعديل عناصر الاصول غير النقدية .

ثانيا : تعديل عناصر المفردات النقدية .

ثالثا : تعديل عناصـر الخصوم الاخـــرى .

المبحث الثاني : استخدام الارقام القياسية لتعديل الاصول الثابتة واضافاتهـــا واستبعاداتها واستهلاكهـــا .

أولا : تعديل الاصول الثابتة وعبء استهلاكها بصفة مستمرة .

ثانيا : تعديل الاصول الثابتة واضافاتها وعبء استهلاكها .

ثالثا : تعديل الاصول الثابتة واضافاتها واستبعاداتها وعبء استهلاكهـــا .

المبحث الثالث : استخدام الارقام القياسية لتعديل المفردات النقدية .

أولا : المفردات النقديـــة .

ثانيا : تطبيقات عملية لتحديد ارباح (او خسائر) المفـــردات النقديـــة .

- تمـارين .
- تمرين شامـــــــل .

الفصـــل العاشـــر
استخدام الارقام القياسية لتعديل قائمة المركز المالـــي

المبحـــث الاول
تعديـــل عناصر قائمة المركز المالي

أولا : تعديل عناصر الاصول غير النقديـــة :

والمقصود هو الانواع الاخرى من الاصول التي تتغير قيمتها عند تغير مستوى الاسعار ذلك لانها لا تتمثل في عدد معين من الوحدات النقدية . ويمكـــن تبويب هذه الاصول الى الانواع الرئيسية الاتيـــة :

١. أصول ثابتة غير قابلة للاستهـــلاك .

٢. أصول ثابتة قابلة للاستهـلاك .

٣. الاستثمـــارات .

٤. المخزون من البضـاعـــة .

٥. المصروفات المدفوعة مقدمـــا .

ويكون هذا النوع من الاصول غير معبر عنه بوحدة النقد الحاليـــة السائدة لانه يكون عرضة للتغير كلما تغير مستوى الاسعار ، ولهذا تستخدم الارقام القياسية لتعديلها حتى تظهر معبرا عنها بوحدة نقدية متماثلة لكي تصبـــــح قابلة للمقارنة .

١. تعديل الاصول الثابتة غير القابلة للاستهلاك :

لعل ابرز نوع من هذه الاصول هو الاراضي . وتظهر في الميزانيـــات اما كمفردة مستقلة ، او مدرجة مع ما عليها من مبان ، وفي هذه الحالة الاخيـرة يجب فصل الاراضي عن المبانـي .

وتكون الخطوة الثانية تحديد تاريخ الاضافات وتكلفتها التاريخيـــة لكل عملية من عمليات الشراء . والاصل هو ضرب التكلفة التاريخية الــــــواردة بالقوائم المالية في الرقم القياسي في ٣١ ديسمبر للسنة التي اتخذت اساســـا للقياس ، وقسمتها على الرقم القياسي لتاريخ الشراء . واذا لم يتيسر الوقوف على تاريخ الشراء يفترض انها وزعت توزيعا عادلا على اشهر السنة ، او انهـــا

قد اشتريت في نصف السنة . وفي هذه الحالة تقسم التكلفة التاريخية على متوسط الرقم القياسي لسنة الشراء . وبذا تظهر قيمة الاراضي معبرا عنها بوحدة النقد في نهاية السنة التي وقع عليها الاختيار . وبهذا ايضا تصبح قيمة الاراضي قابلة للمقارنة .

٢. تعديل الاصول الثابتة القابلة للاستهلاك (١) .

تعتبر هذه الاصول هي الجزء الاكبر والاهم في معظم المنشآت وخاصة الصناعية .

والاصل هو ان يتم تعديل تكلفة كل مفردة من مفردات الاصل الثابت الى وحدة النقد التي يقع عليها الاختيار . ويتطلب ذلك معرفة تاريخ شراء الاصل ، وكل اضافة من الاضافات .

وحيث ان ذلك الاجراء يتطلب مجهودا كبيرا وخاصة بالنسبة للمنشآت التي تشترى اصولا ثابتة جديدة خلال اشهر السنة فأنه يمكن اجراء هذه التعديلات على اساس شهرى او سنوى .

وتتطلب الاجراءات العملية عمل جدول لكل اصل من الاصول القابلة للاستهلاك تبين فيه مشتريات كل سنة ومجموع قيمة الاصل الثابت كما يظهر بالدفاتر ، وذلك بالاضافة الى جدول آخر لبيان تعديل القيم الواردة بالجدول السابق على اساس تعديل التكلفة التاريخية الى وحدة النقد في نهاية السنة التي يقع عليها الاختيار. ويتم ذلك بضرب كل رقم من ارقام التكلفة التاريخية في الجدول الاول في الرقم القياسي لنهاية السنة المختارة ، وقسمته على الرقم القياسي لتاريخ الشراء او متوسط الرقم القياسي لسنة الشراء . (٢)

---

١) Corbin, Donald, A. "CHANGING PRICES AND FINANCIAL REPORTS: AN ANALYSIS AND A CASE STUDY " , (Unpublished ph.D. Dissertation in Economics, University of California, 1954). صفحتي ١٤٣ ، ١٤٤

٢) Kennedy and McMullen, . "FINANCIAL STATEMENTS, FORM, ANALYSIS AND INTERPRETATION : , (Home wood, Illinois; Richard D. Irwin, Inc. 1954) Caterpillar Tractor Company.
راجع الدراسة العملية التي اجراها بهذا الصدد بالنسبة للاصول الثابتة للشركة الصفحات من ٣٤٦ الى ٣٤٨ .

ويلاحظ انه بعد ذلك يمكن تحويل المجموع بسهولة الى وحدة النقد السائدة في اى تاريخ وذلك بضرب الارقام الجديدة في الرقم القياسي للتاريخ الجديد وقسمته على الرقم القياسي في نهاية السنة التي كانت سنة الاساس.

وسوف نتناول بشيء من التفصيل فيما بعد استخدام الارقام القياسية لتعديل الاصول الثابتة واستهلاكها.

٣. الاستثمارات : (١)

تقسم الاستثمارات الى استثمارات ذات قيمة ثابتة كالسندات والاسهم الممتازة ، واستثمارات ذات قيمة متغيرة او قابلة للتغير كالاسهم العادية ، ذلك لان الاستثمارات الاولى تكون لها قيمة اسمية ثابتة يلتزم المدين بتسديد قيمتها الاسمية في تاريخ الاستحقاق دون نظر الى التغيرات التي تطرأ على مستوى الاسعار. اما الاسهم العادية فتتأثر قيمتها باعتبارات مختلفة من بينها التغير في مستوى الاسعار .

ويجب تعديل النوعين لبيان اثر تغير مستوى الاسعار في الفترة بين تاريخ الشراء ونهاية السنة التي يقع عليها الاختيار ، ويتم ذلك بضرب التكلفة التاريخية في الرقم القياسي لنهاية السنة المختارة وقسمته على الرقم القياسي لتاريخ الشراء او متوسط الرقم القياسي لسنة الشراء .

وعند اختلاف القيمة السوقية للاستثمارات كما تظهر في قوائم اسعار سوق الاوراق المالية عن القيمة التي تظهر نتيجة هذا التعديل. ويمكن ادراج القيمة السوقية في الميزانية المعدلة ، كما يمكن تسجيل القيمة السوقية بجانب الارقام المعدلة نتيجة استخدام الارقام القياسية حتى يقف القارىء على الفرق بين القيمتين .

٤. تعديل بضاعة آخر المدة :

بينا عند الكلام على تكلفة المبيعات اجراءات تعديل بضاعة آخر المدة . وقد ذكرنا ان ذلك يتطلب اولا ضرب كل جزء من بضاعة آخر المدة في الرقم القياسي لنهاية السنة التي يقع عليها الاختيار وقسمته على الرقم القياسي لتاريخ الحصول عليه .

---

(١) المرجع سابق الاشارة اليه KENNEDY AND MCMULLEN
الصفحات من ٣٢٠ الى ٣٢٧ .

وقد ذكرنا انه نظرا لعدم امكان الحصول على البيانات التفصيلية لتواريخ شراء كل جزء من بضاعة آخر المدة ، فأنه يمكن تحديد هذا التاريخ على وجه التقريب وذلك بايجاد مدة الدوران وتعديل بضاعة آخر المدة على اساس معدل التغير الذى طرأ على الاسعار في خلال تلك الفترة ، أو كما عبر البعض على اساس نصف التغير في مستوى اسعار تلك الفترة (١)

وقد سبق ان بينا ان طريقة التعديل تختلف باختلاف الطريقة التي تتبعها الشركة فيتقويم بضاعة آخر المدة ومعالجة صرف كميات المخزون عند بيعها في المنشآت التجارية او استخدامها في الانتاج في المنشآت الصناعية .

٥. تعديل المصروفات المدفوعة مقدما :

يظهر بالميزانية بعض المصروفات المدفوعة مقدما ، وهي المصروفات التي انفقت في السنة الحالية أو في السنوات السابقة ولكنها تخص كلها او بعضها السنة التالية .

ويعدل رصيد هذه المصروفات بضربه في الرقم القياسي لنهاية سنة الاساس وقسمته على الرقم القياسي لتاريخ انفاق هذه المصروفات ، وتتبع نفس الطريقة بالنسبة للاضافات ، شأنها في ذلك شأن الاصول الثابتة .

ثانيا : تعديل عناصر المفردات النقدية :

والمقصود بهذه المفردات هو الاصول والخصوم التي يكون لها قيمة اسمية ويتم التعبير عنها بعدد ثابت من الوحدات النقدية .

ويدرج تحت هذا العنوان الاصول الاتية :

أ. النقدية بالصندوق والحسابات الجارية بالبنوك .

ب. الذمم .

ج. اوراق القبض.

ويدرج تحت هذا العنوان الخصوم الاتية :

أ. الاسهم الممتازة .

ب. السندات .

ج. القروض .

د. المطلوبات .

هـ. اوراق الدفع .

ولا تحتاج هذه المفردات الى تعديل في نهاية السنة لانها تظهر معبرا عنها بالوحدة النقدية الحالية مهما تغير مستوى الاسعار لانها تظهر دائما معبرا عنها بقيمتها الاسمية .

غير انه عند الرغبة في عمل مقارنة بين الاصول النقدية والخصوم النقدية خلال عدد من السنوات فأنه يجب تعديلها للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في التاريخ الذى يتخذ اساسا للقياس . ويتم هذا التعديل بضرب كل من هذه الاصول والخصوم في الرقم القياسي لنهاية سنة الاساس وقسمتهما على الرقم القياسي لنهاية السنة ، أو الرقم القياسي لنهاية كل سنة من السنوات محل المقارنة .

وسوف نتناول تعديل المفردات النقدية ، وارباح (او خسائر) القوة الشرائية للنقود فيما بعد .

ثالثا : تعديل عناصر الخصوم :

تتضمن الخصوم رأس المال ، وعلاوة الاصدار ، والاحتياطات الحرة والمطلوبات التي تمثل التزاما على المنشأة ، والمخصصات التي تمثل الارباح التي حجزت جانبا لمقابلة خسائر محتملة ، وصافي الربح الخ .....

ونستعرض فيما يلي طرق تعديل هذه المفردات

١. الاسهم الممتازة والمطلوبات :

وهذه من المفردات ذات العدد الثابت من الوحدات النقدية التي عالجناها عند الكلام على تعديل المفردات النقدية .

٢. رأس مال الاسهم العادية :

يعامل رأس المال الذى يتمثل في الاسهم العادية وكذا علاوة الاصدار معاملة الاصول الثابتة من حيث تبويبها وفقا لتاريخها الاصلي وذلك لتحديد رؤوس الاموال التي حصلت عليها الشركة في السنوات المختلفة ، ثم يعدل كل مبلغ وذلك بضربه في الرقم القياسي لنهاية السنة التي تتخذ اساسا للتعديل وقسمته على الرقم القياسي للتاريخ الذى تم فيه تحصيل تلك المبالغ .

ويترتب على ذلك ان نحصل في النهاية على رأس المال المساهم به معبرا عنه بوحدة النقد في نهاية السنة التي يقع عليها الاختيار .

٣. صافي الربح :

ويظهر صافي الربح معدلا نتيجة الاجراءات التي سبق لنا ان استعرضناها عند الكلام على تعديل قائمة الربح .

٤. الارباح المستحقة التوزيع :

وحيث ان هذه الارباح تحدد بعد نهاية السنة المالية بفترة تبلغ احيانا عددا من الاشهر ، فأن تعديل هذه المفردة يتطلب ضربها في الرقم القياسي في نهاية السنة التي يقع عليها الاختيار ، وقسمتها على متوسط الرقم القياسي للشهر الذى يتقرر فيه التوزيع .

٥. الضرائب المستحقـــــة :

تتحدد الضرائب المستحقة بعد تحديد الارباح وما يوزع منها ، ومـــا يتقرر حجزه جانبا .

وتعامل هذه المفردة نفس المعاملة التي تعامل بها المفردة السابقة .

٦. الارباح المحتفظ بها :

والمقصود بهذه الارباح هو الاحتياطات التي تضاف الى رأس المـــال لكي تمثل حقوق حملة الاسهم او اصحاب المنشآت .

وتعدل هذه المفردة نتيجة تعديل عناصر المعادلة الاتية :

رصيد الارباح المحجوزة المرحلة معدلـة .

\+ اربـــاح العام معدلـــــة

\- الاربـــاح الموزعـــة معدلـــة .

= الاربـــاح المحتفظ بها معدلـــــة .

المبحث الثاني

استخدام الارقام القياسية لتعديل الاصول الثابتة واضافاتها واستبعاداتها واستهلاكها.

أولا : تعديل تكلفة الاصول الثابتة وعبء الاستهلاك بصفة مستمرة

يمكن تعديل تكلفة الاصول الثابتة واعباء استهلاكها للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الاولى ، وفي نهاية السنة الثانية يتم تعديلهما مرة ثانية للتعبير عنهما بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية وهكذا ....

فاذا انتهت السنة الاولى فأننا نقوم بتعديلها للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية تلك السنة .

واذا انتهت السنة الثانية فأننا نجرى عمليتين :

١. بالنسبة للبيانات التاريخية الخاصة بالسنة الاولى التي تم تعديلها للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية ، يتم تعديلها مرة ثانية الى وحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية .

٢. بالنسبة للبيانات التاريخية الخاصة بالسنة الثانية فأنه يتم تعديلها للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية :

وبذا تصبح البيانات الجديدة لكل من السنتين معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية ، مما يجعل هذه البيانات قابلة للمقارنة .

مثال: فلو ان احدى الشركات قد اشترت في ١٩٧١/١/١ ، آلات بلغت تكلفتها الاصلية /٥٠٠,٠٠٠/ ليرة ، وقدرت حياتها الانتاجية بخمس سنوات، تستهلك في خلالها باتباع طريقة القسط الثابت فأننا نستطيع تعديل تكلفة الاصل وعبء الاهلاك السنوى بصفة مستمرة على النحو الاتي :

١. تعدل التكلفة التاريخية للآلات في نهاية السنة الاولى للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الاولى ، ثم تحتسب قيمة الاهلاك على القيمة المعدلة الجديدة .

٢. وفي نهاية السنة الثانية نأخذ التكلفة المعدلة للالات في نهاية السنة الاولى لنعدلها مرة ثانية في نهاية السنة الثانية للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية ، ونحسب الاهلاك على اساس القيمة المعدلة الجديدة .

٣. ويستمر الحال على هذه الصورة في نهاية كل سنة من السنوات التالية تباعا ونصور نتيجة اتباع هذه الطريقة في الجدول الاتي :

جدول تعديل تكلفة الالات وعبء الاهلاك السنوى بصفة مستمرة

في نهاية السنة	التكلفة التاريخية		المعامل		التكلفة المعدلة		نسبة الاهلاك		عبءالاهلاك السنوىمعدلا
الاولى	٥٠٠ ٠٠٠	×	$\frac{١١٠}{١٠٠}$	=	٥٥٠ ٠٠٠	×	$\frac{٢٠}{١٠٠}$	=	١١٠ ٠٠٠
الثانية	٥٥٠ ٠٠٠	×	$\frac{١٢٠}{١١٠}$	=	٦٠٠ ٠٠٠	×	$\frac{٢٠}{١٠٠}$	=	١٢٠ ٠٠٠
الثالثة	٦٠٠ ٠٠٠	×	$\frac{١٣٠}{١٢٠}$	=	٦٥٠ ٠٠٠	×	$\frac{٢٠}{١٠٠}$	=	١٣٠ ٠٠٠
الرابعة	٦٥٠ ٠٠٠	×	$\frac{١٤٠}{١٣٠}$	=	٧٠٠ ٠٠٠	×	$\frac{٢٠}{١٠٠}$	=	١٤٠ ٠٠٠
الخامسة	٧٠٠ ٠٠٠	×	$\frac{١٥٠}{١٤٠}$	=	٧٥٠ ٠٠٠	×	$\frac{٢٠}{١٠٠}$	=	١٥٠ ٠٠٠

ويمكن الاكتفاء بتعديل عبء الاهلاك السنوى بصفة مستمرة في نهاية كل سنة على النحو الاتي :

في نهاية السنة	عبء الاهلاك تاريخيا		المعامل		عبء الاهلاك المعدل
الاولى	١٠٠ ٠٠٠	×	$\frac{١١٠}{١٠٠}$	=	١١٠ ٠٠٠
الثانية	١١٠ ٠٠٠	×	$\frac{١٢٠}{١١٠}$	=	١٢٠ ٠٠٠
الثالثة	١٢٠ ٠٠٠	×	$\frac{١٣٠}{١٢٠}$	=	١٣٠ ٠٠٠

الرابعة	١٣٠ ٠٠٠	×	$\frac{١٤٠}{١٣٠}$	=	١٤٠ ٠٠٠
الخامسة	١٤٠ ٠٠٠	×	$\frac{١٥٠}{١٤٠}$	=	١٥٠ ٠٠٠

ومن الممكن تعديل تكلفة الالات وعبء اهلاكها السنوى للتعبير عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الخامسة مرة واحدة ، وذلك على النحو الاتي :

جدول تعديل تكلفة الالات وعبء اهلاكها السنوى مرة واحدة
في نهاية السنة الخامسة

في نهاية السنة	التكلفة التاريخية		المعامل		التكلفة المعدلة		نسبة الاهلاك		عبء الاهلاك السنوى معدلا
الاولى	٥٠٠ ٠٠٠	×	$\frac{١٥٠}{١٠٠}$	=	٧٥٠ ٠٠٠	×	$\frac{٢٠}{١٠٠}$	=	١٥٠ ٠٠٠
الثانية	٥٠٠ ٠٠٠	×	$\frac{١٥٠}{١٠٠}$	=	٧٥٠ ٠٠٠	×	$\frac{٢٠}{١٠٠}$	=	١٥٠ ٠٠٠
الثالثة	٥٠٠ ٠٠٠	×	$\frac{١٥٠}{١٠٠}$	=	٧٥٠ ٠٠٠	×	$\frac{٢٠}{١٠٠}$	=	١٥٠ ٠٠٠
الرابعة	٥٠٠ ٠٠٠	×	$\frac{١٥٠}{١٠٠}$	=	٧٥٠ ٠٠٠	×	$\frac{٢٠}{١٠٠}$	=	١٥٠ ٠٠٠
الخامسة	٥٠٠ ٠٠٠	×	$\frac{١٥٠}{١٠٠}$	=	٧٥٠ ٠٠٠	×	$\frac{٢٠}{١٠٠}$	=	١٥٠ ٠٠٠
									٧٥٠ ٠٠٠

ثانيا : استخدام الارقام القياسية لتعديل الاصول الثابتة واضافاتها واعباء استهلاكها :

ولا يختلف الامر عند استخدام الارقام القياسية في حالة وجود اضافات جديدة للاصول الثابتة القديمة . اذ ينبغي ان نراعي دائما الرقم القياسي السائد في تاريخ شراء الاضافات الجديدة .

فلو قدمت الينا البيانات الاتية بشان اصول ثابتة اشترتها الشركة في بداية حياتها في اول سنة مالية محيدة ، نطلق عليها السنة الاولى ، واضافات في بداية السنة الثانية ، ثم اضافات جديدة في بداية السنة الثالثة .

واذا تبين لنا ان الحياة الانتاجية لهذه الاصول الثابتة واضافاتها تستهلك على خمس سنوات باتباع طريقة القسط الثابت .

واذا قدمت الينا البيانات الاتية بشأن الاصول الثابتة والارقام القياسية التي كانت سائدة في خلال الخمس سنوات الاولى من بدء حياة الشركة .

السنوات	مشتريات آلات: الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة	الرقم القياسي: في اول السنة	في نـ السنـ
الاولى	٤٠ ٠٠٠					١٠٠	١٢٠
الثانية		١٢ ٠٠٠				١٢٠	١٤٠
الثالثة			٧ ٠٠٠			١٤٠	١٦٠
الرابعة						١٦٠	١٨٠
الخامسة						١٨٠	٢٠٠

واذا علمنا ان مشتريات الالات هذه قد تمت في اليوم الاول من كل سنة من السنوات التي تمت فيها هذه الاضافات .

فأنه ينبغي اعداد الجداول الاتية لعرض البيانات التاريخية الخاصة بالاصول الثابتة واضافاتها ، واعباء اهلاكها ، والبيانات المعدلة باستخدام الارقام القياسية ، وذلك على النحو الاتي :

اولا : جدول الاصول الثابتة والاضافات خلال الخمس سنوات على ضوء البيانات التاريخية :

مشتريات آلات السنة	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
اضافات آلالات	٤٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠
الاضافات الاولى	—	١٢ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠
الاضافات الثانية	—	—	٧ ٠٠٠	٧ ٠٠٠	٧ ٠٠٠
	٤٠ ٠٠٠	٥٢ ٠٠٠	٥٩ ٠٠٠	٥٩ ٠٠٠	٥٩ ٠٠٠

ثانيا : جدول اعباء الاهلاك السنوية التاريخية للاصول الثابتة والاضافات خلال الخمس سنوات :

اهلاك آلات السنة	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
اهلاك الاصل	٨ ٠٠٠	٨ ٠٠٠	٨ ٠٠٠	٨ ٠٠٠	٨ ٠٠٠
الاضافات الاولى	—	٢ ٤٠٠	٢ ٤٠٠	٢ ٤٠٠	٢ ٤٠٠
الاضافات الثانية	—	—	١ ٤٠٠	١ ٤٠٠	١ ٤٠٠
	٨ ٠٠٠	١٠ ٤٠٠	١١ ٨٠٠	١١ ٨٠٠	١١ ٨٠٠

ثالثا : جدول الاصول الثابتة والاضافات خلال الخمس سنوات معدلة باستخدام الارقام القياسية للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الخامسة :

آلات السنة الاولى :

٤٠ ٠٠٠ × (٢٠٠ (الرقم القياسي في نهاية السنة الخامسة) ÷ ١٠٠ (الرقم القياسي في تاريخ الشراء وهو بدء السنة الاولى)) = ٨٠ ٠٠٠ ليرة

اضافات السنة الثانية :

١٢ ٠٠٠ × (٢٠٠ (الرقم القياسي في نهاية السنة الخامسة) ÷ ١٢٠ (الرقم القياسي في تاريخ الشراء وهو بدء السنة الثانية)) = ٢٠ ٠٠٠ ليرة

اضافات السنة الثالثة :

٧٠٠٠ × ٢٠٠ (الرقم القياسي في نهاية السنة الخامسة) / ١٤٠ (الرقم القياسي في تاريخ الشراء وهو بدء السنة الثالثة) ١٠٠٠٠ ليرة

وعلى ضوء هذه البيانات يمكن اعداد الجدول الاتي لبيان الاصول الثابتة واضافاتها معدلة معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الخامسة :

السنوات	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
آلات	٨٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠
الاضافات الاولى	—	٢٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
الاضافات الثانية	—	—	١٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
	٨٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠

رابعا : جدول عبء الاملاك للالات والاضافات معدلا معبرا عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الخامسة :

السنوات	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
املاك الالات	١٦ ٠٠٠	١٦ ٠٠٠	١٦ ٠٠٠	١٦ ٠٠٠	١٦ ٠٠٠
" الاضافات الاولى	—	٤ ٠٠٠	٤ ٠٠٠	٤ ٠٠٠	٤ ٠٠٠
" الاضافات الثانية	—	—	٢ ٠٠٠	٢ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
	١٦ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٢٢ ٠٠٠	٢٢ ٠٠٠	٢٢ ٠٠٠

خامسا : جدول مقارنة عبء الاملاك السنوي للالات والاضافات على ضوء البيانات التاريخية والبيانات المعدلة :

السنوات	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
عبء الاملاك معدلا	١٦ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٢٢ ٠٠٠	٢٢ ٠٠٠	٢٢ ٠٠٠
عبء الاملاك دفتريا	٨ ٠٠٠	١٠ ٤٠٠	١١ ٨٠٠	١١ ٨٠٠	١١ ٨٠٠
مجموع الفروق	٨ ٠٠٠ +	٩ ٦٠٠ +	١٠ ٢٠٠ +	١٠ ٢٠٠ +	١٠ ٢٠٠ =٢٠٠

ويبدو واضحا من الجدول السابق عند مقارنة مجموع اعباء الاملاك معدلة وعلى اساس البيانات التاريخية ان مجموع الفروق يبلغ ٤٨٫٢٠٠ ليرة في خلال تلك السنوات الخمس.

ثالثا : تعديل الاصول الثابتة والاضافات والاستبعادات واستهلاكها.

لو قدمت اليك البيانات الاتية بشأن الالات التي اشترتها احدى الشركات في بداية السنة الاولى من حياتها والتعديلات التي طرأت عليها بالاضافات والاستبعادات خلال السنوات الخمس الاولى من حياة الشركة.

اولا : الالات والاضافات والاستبعادات (الارقام بآلاف الليرات):

١. مشتريات الالات في بداية السنة الاولى	٣٠٠٠
٢. استبعادات آلات في اول السنة الرابعة من آلات السنة الاولى.	١٠٠٠
٣. اضافات آلات في منتصف السنة الثانية	٣٢٠٠
٤. اضافات آلات في اول السنة الثالثة.	١٨٠٠

ثانيا : الارقام القياسية السائدة خلال السنوات الخمس الاولى :

السنة	اول السنة	منتصف السنة	آخر السنة
الاولى	١٠٠	١٢٠	١٤٠
الثانية	١٤٠	١٦٠	١٨٠
الثالثة	١٨٠	٢٠٠	٢٢٠
الرابعة	٢٢٠	٢٤٠	٢٦٠
الخامسة	٢٦٠	٢٨٠	٣٠٠

ثالثا : تستهلك الالات على عشر سنوات باتباع طريقة القسط الثابت :

فأنه يمكن اعداد الجداول الاتية التي تبين الفروق الواضحة بين البيانات التاريخية والبيانات المعدلة :

١. جدول الالات والاضافات والاستبعادات وفقا للتكلفة التاريخية.
٢. جدول تعديل الالات الاضافات الاستبعادات للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الخامسة.
٣. جدول الالات معدلة.
٤. جدول عبء الاهلاك السنوي على اساس التكلفة التاريخية.
٥. جدول عبء الاهلاك السنوي المعدل.

١ـ جدول الالات والاضافات والاستبعادات وفقا للتكلفة التاريخية :

السنوات	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
مشتريات اول السنة الاولى	٣ ٠٠٠	٣ ٠٠٠	٣ ٠٠٠	٣ ٠٠٠	٣ ٠٠٠
- استبعادات في اول السنة الرابعة	—	—	—	١ ٠٠٠	١ ٠٠٠
	٣ ٠٠٠	٣ ٠٠٠	٣ ٠٠٠	٢ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
+ مشتريات في منتصف السنة الثانية	—	٣ ٢٠٠	٣ ٢٠٠	٣ ٢٠٠	٣ ٢٠٠
+ مشتريات في اول السنة الثالثة .	—	—	١ ٨٠٠	١ ٨٠٠	١ ٨٠٠
	٣ ٠٠٠	٦ ٢٠٠	٨ ٠٠٠	٧ ٠٠٠	٧ ٠٠٠

٢ـ جدول تعديل تكلفة الالات للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الخامسة

	البيانات التاريخية	المعامل	القيمة المعدلة
آلات السنة الاولى	٣ ٠٠٠	٣٠٠ ١٠٠	٩ ٠٠٠
استبعادات في اول السنة الرابعة	١ ٠٠٠	٣٠٠ ١٠٠	٣ ٠٠٠
اضافات في منتصف السنة الثانية	٣ ٢٠٠	٣٠٠ ١٦٠	٦ ٠٠٠
اضافات اول السنة الثالثة	١ ٨٠٠	٣٠٠ ١٨٠	٣ ٠٠٠

٣ـ جدول الالات معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الخامسة :

السنوات	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
مشتريات في اول السنة الاولى	٩ ٠٠٠	٩ ٠٠٠	٩ ٠٠٠	٩ ٠٠٠	٩ ٠٠٠
- استبعادات آلات السنة الاولى	—	—	—	٣ ٠٠٠	٣ ٠٠٠
	٩ ٠٠٠	٩ ٠٠٠	٩ ٠٠٠	٦ ٠٠٠	٦ ٠٠٠
+ مشتريات في منتصف السنة الثانية	—	٦ ٠٠٠	٦ ٠٠٠	٦ ٠٠٠	٦ ٠٠٠
مشتريات في اول السنة الثالثة	—	—	٣ ٠٠٠	٣ ٠٠٠	٣ ٠٠٠
	٩ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠	١٨ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠

تم اعداد هذا الجدول على ضوء البيانات الواردة في الجدول رقم ٢ .

٤- جــــدول عبء اهلاك المعنوي للالات على اساس التكلفة التاريخيـــة :

السنــــة	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
اهلاك الالات المشتراة في بداية السنة الاولى	٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠
- اهلاك المستبعد مــن تلك الالات في السنة الرابعة	—	—	—	١٠٠	١٠٠
اهلاك الالات المشتراة في اول السنة الاولى	٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠	٢٠٠	٢٠٠
اهلاك الالات المشتراة في منتصف السنة الثانية	—	١٦٠	٣٢٠	٣٢٠	٣٢٠
اهلاك الالات المشتراة في اول السنة الثالثة	—	—	١٨٠	١٨٠	١٨٠
	٣٠٠	٤٦٠	٨٠٠	٧٠٠	٧٠٠

تم اعداد هذا الجدول على اساس استهلاك الالات طبقا لما هو وارد فـــي الجدول رقم ١ مع ملاحظـــة :

١- اننا استبعدنا اهلاك الالات المستبعدة من آلات السنة الاولـــى ابتداء من اول السنة الرابعة .

٢- اننا قد احتسبنا اهلاك الالات التي اضيفت في منتصف السنـــة الثانية عن نصف سنة فقط وذلك على النحو الاتي :

$$٣٫٢٠٠ \times \frac{١٠}{١٠٠} \times \frac{٦}{١٢} = ١٦٠ \text{ ليرة}$$

٥ . جدول عبء اهلاك السنوى للالات معدلا للتعبير عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الخامسة :

السنوات	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
اهلاك الالات المشتراة في بداية السنة الاولى .	٩٠٠	٩٠٠	٩٠٠	٩٠٠	٩٠٠
اهلاك المستبعد من تلك الالات في السنة الرابعة .	—	—	—	٣٠٠	٣٠٠
اهلاك الالات المشتراة في اول السنة الاولى	٩٠٠	٩٠٠	٩٠٠	٦٠٠	٦٠٠
اهلاك الالات المشتراة في منتصف السنة الثانية	—	٣٠٠	٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠
اهلاك الالات المشتراة في اول السنة الثالثة	—	—	٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠
قسط الاهلاك السنوى	٩٠٠	١ ٢٠٠	١ ٨٠٠	١ ٥٠٠	١ ٥٠٠

تم اعداد هذا الجدول على اساس البيانات الواردة في الجدول رقم ٣ الخاص بالالات معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الخامسة .

المبحـــث الثالث

استخدام الارقام القياسية لتعديل المفردات النقدية .

أولا : المفردات النقديـــة :

والمقصود بهذه المفردات هو الاصول والخصوم التي يكون لها قيمـــة اسمية ويتم التعبير عنها بعدد ثابت من الوحدات النقدية (١) .

ويدرج تحت هذا العنوان الاصول الاتية :

أ. النقدية بالصندوق والحسابات الجارية بالبنـوك .

ب. الذمـــم .

جـ. اوراق القبـــض .

ويدرج تحت هذا العنوان الخصوم الاتيـــة :

أ. الاسهـم الممتازة .

ب. السنـــدات .

جـ. القـــروض .

د. المطلوبـــات .

هـ . اوراق الدفـــع .

---

١) دكتور خيرت ضيف : " تحديد الربح "
راجع الصفحات من ٥٣ الى ٦٢ من بحثنا هذا بشأن التفرقة بين الاربـــاح (او الخسائر) المحققة وغير المحققة الخاصة بالمفردات النقدية عند تغيـر مستوى الاسعـــار .

تحتفظ بعض المنشآت بأصول يعبر عنها بعدد ثابت من الوحدات النقدية كالذمم ، والسندات ، والاموال النقدية الحاضرة ، وهي تخسر عند ارتفاع مستوى الاسعار نتيجة الاحتفاظ بهذه المفردات .

وتلتزم المنشآت والشركات بالتزامات يعبر عنها بعدد ثابت من الوحدات النقدية تكون في صورة مطلوبات او سندات او اسهم ممتازة . وتحصل المنشأة على ربح نتيجة احتفاظها بهذه الالتزامات في خلال فترات ارتفاع مستوى الاسعار ذلك لان المنشأة تسدد هذه الالتزامات بعدد ثابت من الوحدات النقدية تبلغ قيمتها الحقيقية ثلث ما كانت عليه في تاريخ الوفاء بها .

ونتيجة لهذا نجد ان المنشآت التي تحتفظ بأصول يعبر عنها بعدد ثابت من الوحدات النقدية تزيد على ما هو مستحق عليها من السندات والاسهم الممتازة والمطلوبات ذات العدد الثابت من وحدة النقد ، انما تحقق خسارة عندما يرتفع مستوى الاسعار .

ويحدث عكس ذلك عندما تزيد حملة السندات والاسهم الممتازة والمطلوبات ذات العدد الثابت من الوحدات النقدية على الاصول التي يتم التعبير عنها بعدد ثابت من الوحدات النقدية . اذ تحقق هذه الشركات ربحا عندما يرتفع مستوى الاسعار .

ونعرض فيما يلي مثالين لبيان الخسائر المترتبة على الاحتفاظ باصول نقدية :

١. فلو ان مستثمرا دفع /٢٤٠,٠٠٠/ ليرة في سنة ١٩٦٧ لشراء سندات ذات فائدة ثابتة قيمتها الاسمية /٣٠٠,٠٠٠/ ليرة تستحق السداد بعد ١٠ سنوات بفائدة سنوية ١/٤ ٣ ٪ ، واذا كان مستوى الاسعار قد ارتفع من ١٠٠ في سنة ١٩٦٧ الى ٣٠٠ في سنة ١٩٧٧ ، فأنه يكون قد حقق ربحا قدره /٦٠,٠٠٠/ ليرة عندما نتجاهل التغيرات التي طرأت على وحدة النقد في خلال هذه السنوات .

وعندما نستخدم الارقام القياسية لتعديل القوة الشرائية لما سدده المستثمر في سنة ١٩٧٧ للتعبير عنه بوحدة النقد التي كانت سائدة في تاريخ رد قيمة تلك السندات في سنة ١٩٧٧ فأننا نجد انه قد سدد :

$$\text{٢٤٠ر٠٠٠} \times \frac{\text{٣٠٠ (الرقم القياسي لسنة ١٩٧٧)}}{\text{١٠٠ (الرقم القياسي لسنة ١٩٦٧)}} = \text{٧٢٠ر٠٠٠ ليرة}$$

وبعبارة اخرى يقبض هذا المستثمر ٣٠٠ر٠٠٠ ليرة نقدا في سنة ١٩٧٧ مقابل ما قيمته الحقيقية ٧٢٠ر٠٠٠ ليرة فقط عند التعبير عنها بعدد من الليرات لها نفس القوة الشرائية التي للمبلغ الذى استثمر اصلا عند شراء هذه السندات في سنة ١٩٦٧ ، فيكون قد خسر مبلغا قدره ٤٢٠ر٠٠٠ ليرة معبرا عنه بوحدة النقد التي كانت سائدة في سنة ١٩٧٧ .

ولهذا فأنه لتحديد الربح تحديدا سليما ينبغي تعديل مفردات المصروفات والايرادات للتعبير عنها بوحدة نقدية ثابتة . ولا يكفي تعديل صافي الربح الذى ينتج من مقابلة المصروفات والايرادات متى كانت مفردات كل منهما معبرا عنها بوحدة نقدية مختلفة ، ذلك لان المستثمر انما يحرص على استرداد استثماراته الاصليـة .

ولا تتضمن قائمة الربح وقائمة المركز المالي المتعارف عليها الارباح او الخسائر الناتجة من الاحتفاظ بهذا النوع من الاصول والخصوم ذات العدد الثابت من وحدة النقد ، رغم ان هذه الارباح او الخسائر هي ارباح او خسائر حقيقية اذ تتضمن زيادة او نقصا في القوة الشرائية للموارد المالية لدى المنشأة .

ولا شك أن هذه الارباح والخسائر هي ارباح وخسائر حقيقية لانها تتضمن زيادة او انقاص القوة الشرائية للموارد التي يستطيع ان يستخدمها اصحاب المنشأة او الشركة .

غير ان قائمة الربح والقوائم المالية المتعارف عليها لا تصور هذه الارباح او الخسائر . وهي ناحية من نواحي النقص التي تؤخذ على مبدأ " التكلفة التاريخية " وجواز اهمال التغيرات في قيمة وحدة النقد عند تغير مستوى الاسعار . ويؤدى هذا النقص الى عدم ادراج الاثار المترتبة على تغير الاسعار وقيمة وحدة النقد بالنسبة لبعض اصول وخصوم المنشأة رغم انها تمثل ارباحا (او خسائر) حقيقية .

ونحن نرى انه رغم ان هذه الارباح او الخسائر ليست نتيجة العمليات التي تقوم بها المنشأة او الشركة ، الا انه ينبغي اثباتها ، بل ان اثباتها نتيجة لازمة للاخذ باعادة تقويم المفردات للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في تاريخ معين .

وقد ايدت الجمعية الامريكية للمحاسبة ضرورة اثبات المتغيرات في المفردات النقدية ، ومما جاء في بيانها قولها : (١)

" ..... ويجب ان تكون التعديلات التي تعمل بشأن التغير في قيمة "
" النقود ، تعديلات شاملة تنطبق على جميع المفردات ، فمثلا من "
" الاثار الهامة لتغير مستوى الاسعار ، الاثر على الرصيد الصافي "
" للمفردات ذات القيمة النقدية المحددة (الاصول التي يتم التعبير "
" عنها بوحدات نقدية ثابتة العدد ناقصا الالتزامات التي يتم "
" التعبير عنها بوحدات نقدية ثابتة العدد) ذلك لانه عندما يتجه "
" المستوى العام للاسعار نحو الارتفاع فان المؤسسات تحقق ربحا "
" (قد يتحقق وقد لا يتحقق وفقا لكل حالة) بسبب زيادة الخصوم "
" او الاسهم الممتازة غير المشتركة في الارباح عن الاصول التي يتم "
" التعبير عنها بعدد ثابت من الوحدات النقدية . اما اذا اتجه "
" المستوى العام للاسعار نحو الانخفاض فان زيادة الاصول التي "
" يتم التعبير عنها بعدد ثابت من الوحدات النقدية تؤدى الى "
" خسارة قد تتحقق وقد لا تتحقق . " "

(١). AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION " PRICE LEVEL CHANGES AND FINANCIAL STATEMENTS, SUPPLEMENTARY STATEMENT NO.2, THE ACCOUNTING REVIEW (OCTOBER,1951).

وقد ذكرت الجمعية ان هذا الربح (اوالخسارة) الذى يتجه في اتجاه عكسي مع التكلفة الحقيقية لرأس المال والذى قد تبلغ قيمته حدا كبيرا ، لا يمكن أن يظهر الا نتيجة لتحليل وتعديل مفردات قائمة المركز المالي .

وأنتهت الجمعية الى ان قياس التغير في مستوى الاسعار يجب ان يكـــون شاملا بمعنى انه يجب تعديل جميع المفردات تعديلا متجانسا .

ولا تحتاج هذه المفردات الى تعديل في نهاية السنة لانها تظهر معبرا عنها بالوحدة النقدية الحالية مهما تغير مستوىالاسعار لانها تظهر معبرا عنها بقيمتهـــا الاسمية .

غير انه عند الرغبة في عمل مقارنة بين الاصول النقدية والخصوم النقديـة خلال عدد من السنوات فأنه يجب تعديلها للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة فـــي التاريخ الذى يتخذ اساسا للقياس ويتم هذا التعديل بضرب كل من هذه الاصـــول والخصوم في الرقم القياسي لنهاية سنة الاساس ، وقسمتها على الرقم القياسي لنهايـة السنة ، او الرقم القياسي لنهاية كل سنة من السنوات محل المقارنة .

ثانيا : تطبيقات عملية لتحديد ارباح (او خسائر المفردات النقدية) :(١)

انتهينا الى ضرورة اثبات ارباح (اوخسائر) المفردات النقدية عنـــد ارتفاع مستوىالاسعار .

ورغبة منا في تيسير عرض هذا المبدأ ، انتهينا الى اننا سوف لا نميز بيـــن الارباح (اوالخسائر) المحققة وغير المحققة في المرحلة الحالية في هذه الدراسة ، والى اننا سوف نعتبر تلك الارباح (اوالخسائر) من بين عناصر حقوق حملة الاسهم .

ورغبة منا في تبسيط العرض فأننا سوف نتدرج في تطبيق هذه المفاهيـــم بعرض عدد من الحالات التي تنقلنا من الناحية النظرية الى الناحية التطبيقيـــة بحيث تتضمن الحالات الاتيـــة :

• دكتور احمد رجب عبد العال: دراسات في النظم والمشاكل المحاسبية (مؤسسة شباب الجامعة ، اسكندرية) ١٩٧٦ صفحة ٤٣٣ وما بعدها.
ودكتور السيد عبد المقصود ، ودكتور علي ابو الحسن : "دراسات في النظم ومشاكـــل القياس المحاسبية (دار المطبوعات الجامعية ، ١٩٧٨) الفصل الثاني من القســـم الثاني من الكتاب صفحة ٤٦ وما بعدها.

الحالة الاولى : حالة وجود اصول نقدية فقط في جانب الاصول بقائمة المركز المالي.

الحالة الثانية : حالة وجود اصول غير نقدية فقط بقائمة المركز المالي .

الحالة الثالثة : حالة وجود اصول نقدية واصول غير نقدية في قائمة المركز المالي .

الحالة الرابعة : حالة زيادة الخصوم النقدية على الاصول النقدية بقائمة المركز المالي .

الحالة الخامسة : حالة زيادة الاصول النقدية على الخصوم النقدية في قائمة المركز المالي .

الحالة السادسة : حالة وجود اصول نقدية ، وزيادة تلك الاصول النقدية نتيجة بيع اصول ثابتة في نهاية السنة المالية .

x
x x

الحالة الاولى : حالة وجود اصول نقدية فقط في جانب الاصول بقائمة المركز المالي :

سوف نفترض في هذه الحالة اننا ازاء احدى المنشآت التي بدأت نشاطها في تاريخ معين من النقدية ظل ثابتا حتى نهاية العام دون أن يطرأ عليه اى تغيير لعدم قيام الشركة بمزاولة اى نشاط لها لظروف معينة .

فلو افترضنا ان احدى المنشآت بدأت نشاطها في ١٩٧٥/١/١ بقائمة المركز المالي على النحو الاتي :

الاصول :	
نقدية	١٠٠ ٠٠٠
الخصوم :	
رأس المال	١٠٠ ٠٠٠

ولو افترضنا ان الشركة لم تزاول اى نشاط خلال العام .

ولو افترضنا ان الرقم القياسي في اول العام كان ١٠٠ وبلغ في نهايـة العام ١١٠ .

فأنه ينبغي تعديل النقدية ورأس المال باستخدام المعامل على النحو الاتي :

نقديـــة : ١٠٠,٠٠٠ × $\frac{110}{100}$ = ١١٠ ٠٠٠ ليرة

رأس المال : ١٠٠,٠٠٠ × $\frac{110}{100}$ = ١١٠ ٠٠٠ ليرة

ويلاحظ ان المنشأة في نهاية العام سوف تجد ان عدد الوحدات النقديـة الذى تحتفظ به في البنك هو ١٠٠,٠٠٠ ليرة فقط.

وحيث انه ينبغي ان تحافظ المنشأة على رأسمالها سليما عند التعبيـر عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية العام ، فأنه كان ينبغي ان يكون ١١٠,٠٠٠ليرة ممثلا في اصول قيمتها ١١٠,٠٠٠ . ولكن الاصول النقدية التي احتفظت بها المنشـأة كانت ممثلة في عدد ثابت من الوحدات النقدية بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ ليرة . ومن ثم فـأن الشركة تكون قد حققت خسائر نتيجة نقص القوة الشرائية للنقود قدرها ١٠٠,٠٠٠ ليرة .

ونستطيع ان نصور الميزانية في اول العام وفي آخر العام معبرا عنهـا بالارقام التاريخية ، والارقام المعدلة ، باستخدام الارقام القياسية على النحو الاتي :

	الميزانيـــة في اول العـــام			الميزانية في نهاية العام
	قبل التعديل.	المعامل	بعد التعديل	
الاصول :				
نقدية	١٠٠ ٠٠٠	١١٠ : ١٠٠	١١٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
خصـــوم :				
رأس المال	١٠٠ ٠٠٠	١١٠ : ١٠٠	١١٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠
خسائر القوة الشرائية	-		-	(١٠ ٠٠٠)
	١٠٠ ٠٠٠		١١٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠

ويلاحظ ان الشركة في هذه الحالة قد حققت خسارة في القوة الشرائية قدرها ١٠٠٠٠/ ليرة ذلك لان رصيد النقدية بقي في نهاية العام بعدد ثابت من الوحدات النقدية ، اصبح لها قوة شرائية تقل عما كان لها في اول العام ، ولو ان الشركة قد استثمرت هذا المبلغ في شراء اصول ثابتة في اول العام لزادت قيمتها بنفس زيادة معدل ارتفاع مستوى الاسعار ، وكانت الشركة قد حافظت على رأسمالها سليما دون ان تتعرض لاية خسائر في القوة الشرائية .

الحالة الثانية : حالة وجود اصول غير نقدية فقط بقائمة المركز المالي :

نتناول هنا احدى المنشآت التي بدأت نشاطها في تاريخ معين باستثمار رأسمالها كاملا بشراء بعض الاراضي وظلت محتفظة بها دون مزاولة اى نشاط حتى نهاية العام بسبب ظروف خاصة .

فلو افترضنا ان احدى المنشآت قد بدأت نشاطها في ١٩٧٥/١/١ بقائمة المركز المالي على النحو الاتي :

الاصـول :

أراضي	١٠٠ ٠٠٠

الخصوم :

رأس المال	١٠٠ ٠٠٠

ولو افترضنا ان الرقم القياسي في اول العام كان ١٠٠ وبلغ نهاية العام ١١٠ .

فاننا نستخدم الارقام القياسية لتعديل عناصر كل من الاصول (الاراضي) والخصوم (رأس المال) للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية العام على النحو الاتي :

اراضي $100\,000 \times \frac{110}{100} = 110\,000$ ليرة

رأس المال $100\,000 \times \frac{110}{100} = 110\,000$ ليرة

ويلاحظ ان المنشأة في نهاية العام سوف تجد انها تحتفظ باراضي تبلغ قيمتها ١١٠٫٠٠٠ ليرة نتيجة ارتفاع مستوى الاسعار وهو مبلغ يعادل رأسمالها المستثمر .

ومن ثم تكون الشركة في هذه الحالة قد حافظت على رأسمالها المستثمر سليما .

ونستطيع ان نصور الميزانية في اول العام وفي آخرة معبرا عنها بالارقام التاريخية ، والارقام المعدلة باستخدام الارقام القياسية على النحو الاتي :

	الميزانيـــة في اول العـــــام .			الميزانية في نهاية العــام
الاصول :	قبل التعديل	المعامـــل	بعد التعديل	
اراضـــي	١٠٠ ٠٠٠	١١٠ : ١٠٠	١١٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠
الخصـوم :				
رأس المال	١٠٠ ٠٠٠	١١٠ : ١٠٠	١١٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠

ويبدو واضحا في هذه الحالة ان الشركة لم تحقق ربحا (أو خسارة) للقوة الشرائيـــة .

الحالة الثالثة : حالة وجود اصول نقدية واصول غير نقدية بقائمة المركز المالي :

في هذه الحالة نجد اننا ازاء احدى الشركات التي بدأت نشاطها في تاريخ معين باستثمار رأسمالها كاملا في عنصرين وهما : الاراضي والنقدية ، ولكنها لم تزاول اى نشاط خلال العام .

فلو افترضنا ان احدى المنشآت قد بدأت نشاطها في ٧٥/١/١ بقائمة المركز المالي التي ظهرت على النحو الاتي :

الاصـــول :

الاراضـــي	٢٠٠ ٠٠٠
نقديـــة	١٠٠ ٠٠٠
	٣٠٠ ٠٠٠

الخصـــوم :

رأس المال	٣٠٠ ٠٠٠

ولو افترضنا ان الشركة لم تزاول اى نشاط خلال العام .

ولو افترضنا ان الرقم القياسي كان في اول العام ١٠٠ وبلغ في نهايـة العام ١١٠ فأنه ينبغي تعديل عناصر الاصول والخصوم على النحو الاتي :

الاصـــول :

الاراضـــي $٢٠٠\ ٠٠٠ \times \frac{١١٠}{١٠٠} = ٢٢٠\ ٠٠٠$

نقديـــة $١٠٠\ ٠٠٠ \times \frac{١١٠}{١٠٠} = ١١٠\ ٠٠٠$

٣٣٠ ٠٠٠

الخصـــوم :

رأس المال $٣٠٠\ ٠٠٠ \times \frac{١١٠}{١٠٠} = ٣٣٠\ ٠٠٠$

ولكن المنشأة سوف تجد انها تحتفظ بعدد ثابت من الوحدات النقديـــــة قدره ١٠٠ر٠٠٠ ليرة وبذلك تكون قد حققت خسارة بسبب نقص في القوة الشرائيـــــة للنقود قدرها ١٠ر٠٠٠ ليـــرة .

ونستطيع ان نصور الميزانية في اول العام وفي آخر العام معبراعنهـــا بالارقام التاريخية ، والارقام المعدلة باستخدام الارقام القياسية على النحو الاتي

	الميزانية في اول العام			
	قبل التعديل	المعامل	بعد التعديل	الميزانية في نهاية العام
الاصول :				
اراضي	٢٠٠ ٠٠٠	١١٠ : ١٠٠	٢٢٠ ٠٠٠	٢٢٠ ٠٠٠
نقدية	١٠٠ ٠٠٠	١١٠ : ١٠٠	١١٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
	٣٠٠ ٠٠٠		٣٣٠ ٠٠٠	٣٢٠ ٠٠٠
الخصوم :				
رأس المال	٣٠٠ ٠٠٠	١١٠ : ١٠٠	٣٣٠ ٠٠٠	٣٣٠ ٠٠٠
خسائر القوة الشرائية	—		—	(١٠ ٠٠٠)
	٣٠٠ ٠٠٠		٣٣٠ ٠٠٠	٣٢٠ ٠٠٠

الحالة الرابعة : حالة زيادة الخصوم النقدية على الاصول النقدية بقائمة المركز المالي :

نفترض في هذه الحالة ان احدى الشركات بدأت نشاطها في تاريخ معين بزيادة في الخصوم النقدية على الاصول النقدية ، وأن الشركة ظلت محتفظة بهذه الزيادة حتى نهاية العام ، وأن قائمة المركز المالي في اول العام (٧٦/١/١) قد ظهرت على النحو الاتي :

الاصول :	
أراضي	٣٠٠ ٠٠٠
نقدية	١٠٠ ٠٠٠
	٤٠٠ ٠٠٠
الخصوم :	
مطلوبات	٢٠٠ ٠٠٠
رأس المال	٢٠٠ ٠٠٠
	٤٠٠ ٠٠٠

ولو افترضنا ان الشركة لم تزاول اى نشاط خلال العام ، وأن الرقـــم القياسي قد ارتفع من ١٠٠ في اول العام الى ١١٠ في نهاية العام ، فأنه ينبغـي تعديل عناصر الاصول والخصوم على النحو الاتي :

الاصـــول :

اراضـــي	٣٠٠ ٠٠٠ × ١١٠/١٠٠ =	٣٣٠ ٠٠٠
نقديـــة	١٠٠ ٠٠٠ × ١١٠/١٠٠ =	١١٠ ٠٠٠
		٤٤٠ ٠٠٠

الخصـــوم :

مطلوبـــات	٢٠٠ ٠٠٠ × ١١٠/١٠٠ =	٢٢٠ ٠٠٠
رأس المال	٢٠٠ ٠٠٠ × ١١٠/١٠٠ =	٢٢٠ ٠٠٠
		٤٤٠ ٠٠٠

ارباح وخسائر القوة الشرائيـــة :

ويمكن تحديد ارباح او خسائر القوة الشرائية على النحو الاتي :

١- بالنسبة للاصول النقدية :

كان لدى الشركة في اول العام	١٠٠ ٠٠٠ ليرة
وكان ينبغي ان تكون اخر العام مسايرة لارتفاع الاسعار = ١٠٠٫٠٠٠ × ١١٠ / ١٠٠	١١٠ ٠٠٠
غير انها بقيت في اخر العام بعدد ثابت من الوحدات النقدية	١٠٠ ٠٠٠
وبذا تكون قد حققت خسارة في القوة الشرائية نتيجـــة احتفاظها بعدد ثابت من الوحدات النقدية قدره	(١٠ ٠٠٠)

ليـــرة

٢- بالنسبة للخصوم النقدية :

كانت التزامات الشركة في اول العام	١٠٠ ٠٠٠
وكان ينبغي ان تصبح في آخر العام مسايرة لارتفاع الاسعار	
$\frac{١١٠}{١٠٠}$ × ٢٠٠ ٠٠٠	٢٢٠ ٠٠٠
ولكنها بقيت في آخر العام بعدد ثابت من الوحدات النقدية	٢٠٠ ٠٠٠
وبذا تكون قد حققت ربحا في القوة الشرائية نتيجة التزامها بعدد ثابت من الوحدات النقدية وقدره	٢٠ ٠٠٠

٣- صافي ربح القوة الشرائية :

وعلى ضوء ما سبق تكون الشركة قد حققت :

- خسارة في القوة الشرائية قدرها	١٠ ٠٠٠
- ربح في القوة الشرائية قدره	٢٠ ٠٠٠
= صافي ربح القوة الشرائية	١٠ ٠٠٠

ومن الاوفق احتساب ارباح (أو خسائر) القوة الشراية على اساس زيادة الخصوم النقديـــة على الاصول النقدية مرة واحدة على النحو الوارد :

زيادة الخصوم النقدية اول العام		قبل التعديل	المعامل	بعد التعديل
الخصوم النقدية	٢٠٠ ٠٠٠			
- الاصول النقدية	١٠٠ ٠٠٠			
= زيادة الخصوم النقدية	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠:١١٠	١١٠ ٠٠٠
زيادة الخصوم النقدية في نهاية العام :				
	١٠٠ ٠٠٠			١٠٠ ٠٠٠
ربح القوة الشرائية				١٠ ٠٠٠

ونستطيع ان نصور الميزانية في اول العام وفي اخر العام معبرا عنها بالارقام القياسية على النحو الاتـــي :

	الميزانيــة في اول العـــــام			الميزانية في نهاية العـام
	قبل التعديل	المعامـل	بعد التعديل	
الاصــول:				
اراضـي	٣٠٠ ٠٠٠	١١٠ : ١١٠	٣٣٠ ٠٠٠	٣٣٠ ٠٠٠
نقدية	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١١٠	١١٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
	٤٠٠ ٠٠٠		٤٤٠ ٠٠٠	٤٣٠ ٠٠٠
الخصـــوم :				
مطلوبـات	٢٠٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١١٠	٢٢٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
رأس المـال	٢٠٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١١٠	٢٢٠ ٠٠٠	٢٢٠ ٠٠٠
ارباح القوة الشرائية	—		—	١٠ ٠٠٠
	٤٠٠ ٠٠٠		٤٤٠ ٠٠٠	٤٣٠ ٠٠٠

الحالة الخامسة : حالة زيادة الاصول النقدية على الخصوم النقدية في قائمة المركز المالي :

نفترض في هذه الحالة ان احدى الشركات قد بدأت نشاطها في تاريخ معيـــن بزيادة في اصولها النقدية على خصومها النقدية ، وأن هذه الزيادة ظلت ثابتـــة طوال العام لان الشركة لم تزاول اى نشاط ، وان قائمة المركز المالي قد ظهرت على الصورة الاتية في بداية العام :

الاصــول :	
اراضـي	٣٠٠ ٠٠٠
نقدية	٢٠٠ ٠٠٠
	٥٠٠ ٠٠٠
الخصوم :	
مطلوبـات	١٥٠ ٠٠٠
رأس المـــال	٣٥٠ ٠٠٠
	٥٠٠ ٠٠٠

ولو افترضنا ان الشركة لم تزاول اى نشاط خلال العام .

ولو افترضنا ان الرقم القياسي في اول العام كان ١٠٠ ، وبلغ في نهاية العام ١١٠ .

فانه ينبغي تعديل عناصر الاصول والخصوم على النحو الاتي :

الاصول :

أراضي	٣٠٠ ٠٠٠	$\times \frac{١١٠}{١٠٠}$ =	٣٣٠ ٠٠٠	ليرة
نقدية	٢٠٠ ٠٠٠	$\times \frac{١١٠}{١٠٠}$ =	٢٢٠ ٠٠٠	
			٥٥٠ ٠٠٠	

الخصوم :

مطلوبات	١٥٠ ٠٠٠	$\times \frac{١١٠}{١٠٠}$ =	١٦٥ ٠٠٠
رأس المال	٣٥٠ ٠٠٠	$\times \frac{١١٠}{١٠٠}$ =	٣٨٥ ٠٠٠
			٥٥٠ ٠٠٠

أرباح وخسائر القوة الشرائية :

ويمكن تحديد ارباح وخسائر القوة الشرائية على النحو الاتي :

١. بالنسبة للاصول النقدية :

	ليـــرة
- كان لدى الشركة في اول العام	٢٠٠ ٠٠٠
- وكان ينبغي أن تكون في آخر العام مسايرة لارتفاع الاسعار	
$200\,000 \times \frac{110}{100} =$	٢٢٠ ٠٠٠
- ولكنها بقيت في آخر العام بعدد ثابت من الوحدات النقدية	٢٠٠ ٠٠٠
- وبذا تكون قد حققت خسارة في القوة الشرائية نتيجة الاحتفاظ بعدد ثابت من الوحدات النقديـــة	(٢٠ ٠٠٠)

٢. بالنسبة للخصوم النقديـــة :

- وكانت التزامات الشركة في اول العام	١٥٠ ٠٠٠
- وكان ينبغي ان تصبح في آخر العام مسايرة لارتفاع مستوى الاسعار	
$150\,000 \times \frac{110}{100} =$	١٦٥ ٠٠٠
- ولكنها بقيت في آخر العام بعدد ثابت من الوحدات النقدية	١٥٠ ٠٠٠
- وبذا تكون قد حققت ربحا في القوة الشرائية نتيجة التزامها بعدد ثابت من الوحدات النقدية قدره	١٥ ٠٠٠

٣. صافي خسارة القوة الشرائية :

وعلى ضوء ما سبق تكون الشركة قد حققت :	
خسارة القوة الشرائيـــة	٢٠ ٠٠٠
- ربح القوة الشرائيـــة	١٥ ٠٠٠
= صافي خسارة القوة الشرائية	(٥ ٠٠٠)

ومن الاوفق تحديد قيمة ا رباح (او خسائر) القوة الشرائية مرة واحـــدة على النحو الاتـــي :

زيادة الاصول النقدية في اول العام		قبل التعديل	المعامل	بعد التعديل
الاصول النقدية	٢٠٠ ٠٠٠			
الخصوم النقدية	١٥٠ ٠٠٠			
زيادة الاصول النقدية	٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	١١٠ : ١٠٠	٥٥ ٠٠٠
زيادة الاصول النقدية في نهايـــة العام	٥٠ ٠٠٠			٥٠ ٠٠٠
خسائر القوة الشرائية				(٥ ٠٠٠)

ونستطيع تصوير قائمة المركز المالي في اول العام معبرا عنه بالارقام القياسيـــة على النحو الاتـــي :

	الميزانيـة في اول العـــــام			الميزانية في
	قبل التعديل	المعامـــل	بعد التعديل	نهاية العـام
الاصـــول :				
اراضـــي	٣٠٠ ٠٠٠	١١٠:١٠٠	٣٣٠ ٠٠٠	٣٣٠ ٠٠٠
نقدية	٢٠٠ ٠٠٠	١١٠:١٠٠	٢٢٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
	٥٠٠ ٠٠٠		٥٥٠ ٠٠٠	٥٣٠ ٠٠٠
الخصـــوم :				
مطلوبات	١٥٠ ٠٠٠	١١٠:١٠٠	١٦٥ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠
رأس المال	٣٥٠ ٠٠٠	١١٠:١٠٠	٣٨٥ ٠٠٠	٣٨٥ ٠٠٠
خسائر القوة الشرائية	—		—	(٥ ٠٠٠)
	٥٠٠ ٠٠٠		٥٥٠ ٠٠٠	٥٣٠ ٠٠٠

ويبدو من القائمة السابقة ان خسائر القوة الشرائية بلغت ٠٠٠ر٢٠ ليرة بينما بلغت ارباح القوة الشرائية ٠٠٠ر١٥ ليرة ، فتكون الشركة قد حققت خسارة صافية فـــي القوة الشرائية بلغت ٠٠٠ ٥ ليرة ٠

الحالة السادسة : حالة وجود اصول نقدية ، وزيادة تلك الاصول النقدية نتيجة بيع اصول ثابتة في نهاية السنة المالية :

نفترض في هذه الحالة ان احدى الشركات قد بدأت نشاطها في تاريخ معين وبأراضي ونقدية في جانب الاصول مقابل رأس المال المستثمر وأن الشركة قد قامت ببيع اراضيها في نهاية العام بما يزيد عن تكلفتها الاصلية مما ادى الى تحقيق ربح نتيجة هذا البيع .

فلو بدأت احدى الشركات نشاطها في ١٩٧٦/١/١ وأن قائمة المركز المالي قد ظهرت في ذلك التاريخ على الصورة الاتية :

الاصول :	ليرة
اراضي	٢٠٠ ٠٠٠
نقدية	١٠٠ ٠٠٠
	٣٠٠ ٠٠٠
الخصوم	
رأس المال	٣٠٠ ٠٠٠

واذا افترضنا ان الشركة قد قامت ببيع اراضيها في نهاية العام (١٩٧٦/١٢/٣١) بمبلغ ٣٥٠,٠٠٠ ليرة ، دون ان تزاول الشركة اى نشاط آخر خلال العام .

ولو افترضنا ان الرقم القياسي كان ١٠٠ في اول العام ، و١١٠ في نهاية العام .

فأن قائمة المركز المالي للشركة على اساس البيانات التاريخية تظهر على النحو الاتي :

الاصـــول :	ليــرة
اراضي	-
نقدية	٤٥٠ ٠٠٠
	٤٥٠ ٠٠٠

الخصـوم :	
رأس المال	٣٠٠ ٠٠٠
ارباح محجوزة	١٥٠ ٠٠٠
	٤٥٠ ٠٠٠

وتستخدم الارقام القياسية على النحو الاتي لتحديد ارباح (او خسائر) القـوة الشرائية للعناصر النقدية ، وتحديد ارباح الاراضي ، وتصوير قائمة المركـز المالي .

اولا : قائمة تحديد ارباح او خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية :

على اساس انها كانت ١٠٠,٠٠٠ ليرة في اول العام ثم اصبحت ٤٥٠,٠٠٠ ليـرة في آخر العام .

	قبل التعديل	المعامل	بعد التعديل
الاصول النقدية في اول العام	١٠٠ ٠٠٠	١١٠ : ١٠٠	١١٠ ٠٠٠
+ الزيادة في الاصول النقدية نتيجة حصيلة بيع الاراضي	٣٥٠ ٠٠٠	١١٠ : ١١٠	٣٥٠ ٠٠٠
	٤٥٠ ٠٠٠		٤٦٠ ٠٠٠
= الاصول النقدية في نهاية العام			٤٥٠ ٠٠٠
خسائر القوة الشرائيـــة			(١٠ ٠٠٠)

ثانيا : قائمة ارباح بيع الاراضـي :

يتم تحديد ربح بيع الاراضي قبل التعديل وبعده على الصورة الاتية :

	قبل التعديل	المعامـل	بعد التعديل
مبيعات الاراضي	٣٥٠ ٠٠٠	١١٠ : ١١٠	٣٥٠ ٠٠٠
ـ تكلفة الاراضي	٢٠٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١١٠	٢٢٠ ٠٠٠
= ربح الاراضـي	١٥٠ ٠٠٠		١٣٠ ٠٠٠

ثالثا : قائمة حقوق المساهمين :

ثم تحدد حقوق المساهمين على الوجه الاتـي :

	قبل التعديل	المعامـل	بعد التعديل
رأس المال	٣٠٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١١٠	٣٣٠ ٠٠٠
الارباح المحتجزة			١٣٠ ٠٠٠
خسائر او ارباح القوة الشرائية			(١٠ ٠٠٠)
	٣٠٠ ٠٠٠		٤٥٠ ٠٠٠

رابعا : قائمة المركز المالي في نهاية السنة :

	قبل التعديل	المعامـل	بعد التعديل
الاصـول :			
اراضـي	ـ	ـ	ـ
نقدية	٤٥٠ ٠٠٠	(الجدول اولا)	٤٥٠ ٠٠٠
	٤٥٠ ٠٠٠		٤٥٠ ٠٠٠
الخصـوم :			
رأس المال	٣٠٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١١٠	٣٣٠ ٠٠٠
ارباح محجوزة	١٥٠ ٠٠٠	الجدول ثانيا	١٣٠ ٠٠٠
خسائر القوة الشرائية	ـ	" اولا	(١٠ ٠٠٠)
	٤٥٠ ٠٠٠		٤٥٠ ٠٠٠

الحالة السابعة : زيادة صافي الاصول النقدية نتيجة نشاط الشركة خلال العام :

لو افترضنا ان عناصر الاصول والخصوم لاحدى المنشآت التي انشئت في ٧٦/١/١ كانت على الوجه الاتي :

الاصول في ١٩٧٦/١/١	ليرة
نقدية	٥٠٠ ٠٠٠

الخصوم :	ليرة
رأس المال	٥٠٠ ٠٠٠

واذا علمت ان نتيجة نشاط الشركة كانت ربحا صافيا قدره /٣٠٠,٠٠٠/ليرة تحقق بصفة منتظمة خلال العام .

واذا علمت انه في نهاية العام بلغ رصيد النقدية /٦٢٠,٠٠٠/ ليرة والمدينون /١٨٠,٠٠٠/ ليرة .

فان قائمة المركز المالي في نهاية العام في ١٩٧٦/١٢/٣١ معبرا عنها بالارقام التاريخية تظهر على النحو الاتي :

الاصول :	
نقدية	٦٢٠ ٠٠٠
ذمم	١٨٠ ٠٠٠
	٨٠٠ ٠٠٠

الخصوم :	
رأس المال	٥٠٠ ٠٠٠
الارباح المحجوزة	٣٠٠ ٠٠٠
	٨٠٠ ٠٠٠

ولو افترضنا ان الارقام القياسية كانت على الوجه الاتي :

– في اول العام	١٠٠
– متوسط الرقم القياسي خلال العام	١٢٠
– في نهاية العام	١٤٠ ١٤٠

فأنه عند تصوير الميزانية المعدلة في نهاية العام في ١٩٧٦/١٢/٣١ معبرا عنها بالقوة الشرائية السائدة في هذا التاريخ ، فاننا نتبع الخطوات الاتيـــة :

اولا : قائمة ارباح او خسائر القوة الشرائيـــة :

النقدية في اول العام	٥٠٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١٤٠		٧٠٠ ٠٠٠
+ الزيادة في النقدية :	١٢٠ ٠٠٠	١٢٠ : ١٤٠	١٤٠ ٠٠٠	١٤٠ ٠٠٠
= النقدية في نهاية العام	٦٢٠ ٠٠٠			٨٤٠ ٠٠٠
+ الزيادة في المدينين	١٨٠ ٠٠٠	١٢٠ : ١٤٠	٢١٠ ٠٠٠	٢١٠ ٠٠٠
	٨٠٠ ٠٠٠		٣٥٠ ٠٠٠	١ ٠٥٠ ٠٠٠
– صافي الاصول النقدية (نقدية				
+ مدينون في نهاية العام				٨٠٠ ٠٠٠
خسائر القوة الشرائية				(٢٥٠ ٠٠٠)

ثانيا : قائمة الربح :

الربح المحقق خلال العام	٣٠٠ ٠٠٠	١٢٠ : ١٤٠	٣٥٠ ٠٠٠

ثالثا : قائمة حقوق حملة الاسهم :

رأس المال	٥٠٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١٤٠	٧٠٠ ٠٠٠
الارباح المحجوزة			٣٥٠ ٠٠٠
خسائر القوة الشرائية			(٢٥٠ ٠٠٠)
			٨٠٠ ٠٠٠

رابعا : قائمة المركز المالي معدلة في نهاية العام :

الميزانيـــة في نهايـــــة العـــــــام

أصـــول	قبل التعديل	المعامـــل	بعد التعديل
نقديـــة	٦٢٠ ٠٠٠	تبقى كما هي	٦٢٠ ٠٠٠
مدينون	١٨٠ ٠٠٠	١٢٠ : ١٤٠	١٨٠ ٠٠٠
	٨٠٠ ٠٠٠		٨٠٠ ٠٠٠
الخصـــوم			
رأس المال	٥٠٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١٤٠	٧٠٠ ٠٠٠
الارباح المحجوزة	٣٠٠ ٠٠٠	(راجع ثانيا)	٣٥٠ ٠٠٠
خسائر القوة الشرائية	–	(راجع اولا)	(٢٥٠ ٠٠٠)
	٨٠٠ ٠٠٠		٨٠٠ ٠٠٠

الحالة الثامنة : زيادة صافي الاصول النقدية نتيجة بيع بضاعة :

لو افترضنا ان عناصر اصول وخصوم احدى المنشآت التي انشئت في ١٩٧٧/١/١ ظهرت على الوجه الاتي :

أصـــول	ليـــرة
مخزون	٦٠٠ ٠٠٠

خصـــوم	ليـــرة
رأس المال	٦٠٠ ٠٠٠

واذا افترضنا :

١. أن الشركة باعت نقدا نصف البضاعة خلال العام بمبلغ ٠٠٠ر٧٥٠ ليرة .
٢. بلغت مصروفات الشركة نقدا خلال العام ٠٠٠ر٢٥٠ ليرة
٣. كانت ايرادات ومصروفات الشركة موزعة توزيعا منتظما خلال اشهر العام .
٤. ان الارقام القياسية كانت على الوجه الاتي :
   - في اول العام ١٠٠
   - في نهاية العام ١٥٠

وكانت الارقام القياسية تتغير تغيرا منتظما خلال العام .

وقد ترتب على ذلك ان الميزانية ظهرت على الصورة الاتية في نهايـــة العام :

أصـــول في ١٩٧٧/١٢/٣١	ليـــرة
نقديـــة	٥٠٠ ٠٠٠
المخزون السلعي في آخر العام	٣٠٠ ٠٠٠
	٨٠٠ ٠٠٠

خصـــوم	ليـــرة
رأس المـــال	٦٠٠ ٠٠٠
الارباح المحجوزة	٢٠٠ ٠٠٠
	٨٠٠ ٠٠٠

فأنه عند تصوير الميزانية المعدلة في نهاية العام في ١٩٧٧/١٢/٣١ معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في ذلك التاريخ فاننا نتبع الخطوات الاتيـــة :

اولا : قائمة ارباح او خسائر القوة الشرائيـــة :

نقدية في اول العام	٠٠٠ ٠٠٠	٠٠٠٠٠٠	٠٠٠٠٠٠
الزيادة في النقدية في اخر العام	٥٠٠ ٠٠٠	١٢٥ : ١٥٠	٦٠٠ ٠٠٠
	٥٠٠ ٠٠٠	٠	٦٠٠ ٠٠٠
– الاصول النقدية في نهاية العام			٥٠٠ ٠٠٠
خسائر القوة الشرائية			(١٠٠ ٠٠٠)

ثانيا : قائمة الربح المعدل:

مبيعـــات	٧٥٠ ٠٠٠	١٢٥ : ١٥٠	٩٠٠ ٠٠٠
– تكلفة المبيعات	٣٠٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١٥٠	٤٥٠ ٠٠٠
مجمل الربح	٤٥٠ ٠٠٠		٤٥٠ ٠٠٠
– مصروفات	٢٥٠ ٠٠٠	١٢٥ : ١٥٠	٣٠٠ ٠٠٠
الارباح المحجوزة	٢٠٠ ٠٠٠		١٥٠ ٠٠٠

ثالثا : قائمة حقوق حملة الاسهـــم :

رأس المال	٦٠٠ ٠٠٠	١٥٠ : ١٠٠	٩٠٠ ٠٠٠
الارباح المحجوزة	–		١٥٠ ٠٠٠
خسائر القوة الشرائية	–		(١٠٠ ٠٠٠)
	٦٠٠ ٠٠٠		٩٥٠ ٠٠٠

رابعا : قائمة المركز المالي معدلة في نهاية العام :

	قبل التعديل	المعامـــل	بعد التعديل
نقديـــة	٥٠٠ ٠٠٠	تبقى كما هي	٥٠٠ ٠٠٠
مخزون	٣٠٠ ٠٠٠	١٥٠ : ١٠٠	٤٥٠ ٠٠٠
	٨٠٠ ٠٠٠		٩٥٠ ٠٠٠
الخصـــوم :			
رأس المـــال	٦٠٠ ٠٠٠	١٥٠ : ١٠٠	٩٠٠ ٠٠٠
الارباح المحجوزة	٢٠٠ ٠٠٠	الجدول ثانيا	١٥٠ ٠٠٠
خسائر القوة الشرائية	–	الجدول اولا	(١٠٠ ٠٠٠)
	٨٠٠ ٠٠٠		٩٥٠ ٠٠٠

تماريـــن

التمرين ١ : حالة وجود مفردات نقدية في الميزانية :

بدأت احدى المنشآت نشاطها في ١٩٧٦/١/١ برأس مال قدره ٢٠٠٠٠٠/ ليـــرة ولم تباشر اى نشاط خلال العام ، فبقى رأس المال ممثلا في نقدية في نهاية العام .

ولو افترضنا ان الرقم القياسي في اول العام كان ١٢٠ وأن الرقم القياسي في نهاية العام بلغ ١٥٠ .

فالمطلـــوب :

تصوير جدول يتضمـــن :

١. الميزانية في اول العام قبل التعديل .
٢. الميزانية في نهاية العام بعد التعديل .

التمرين ٢ : حالة وجود اصول ثابتة غير قابلة للاستهلاك في قائمة المركز المالي :

بدأت احدى المنشآت نشاطها في ١٩٧٧/١/١ برأس مال قدره ٣٠٠٠٠٠/ ليـــرة ممثلة في اراضـي .

ولو كان الرقم القياسي في اول العام ١٢٠ ، وبلغ الرقم القياسي في نهايـــة العام ١٥٠ .

ولو افترضنا ان المنشأة لم تزاول نشاطا خلال العام .

فالمطلوب :

تصوير جدول يتضمـــن :

١. الميزانية في اول العام قبل التعديل .
٢. الميزانية في نهاية العام بعد التعديل .

التمرين ٣ : حالة وجود مفردات نقدية وأخرى غير نقدية في قائمة المركز المالي :

بدأت احدى الشركات نشاطها في ١٩٧٤/١/١ برأسمال قدره /٥٠٠,٠٠٠/ ليـــرة يتمثل في :

أراضي قيمتها	٣٠٠ ٠٠٠ ليـــرة
ونقديـــة	٢٠٠ ٠٠٠ ليـــرة

فاذا علمت :

١. أن الشركة لم تزاول اى نشاط خلال العام
٢. أن الرقم القياسي كان في اول العام ١٠٠ وفي نهاية العام ١٢٠ .

فالمطلـــوب :

تصوير جدول يتضمن :

١. الميزانية في اول العام قبل التعديل .
٢. الميزانية في نهاية العام بعد التعديل .

التمرين ٤ : حالة وجود اصول نقدية تقل عن الخصوم النقدية في الميزانية :

بدأت احدى الشركات نشاطها في ١٩٧٣/١/١ ، برأسمال قدره /٣٠٠,٠٠٠/ليرة وقد ظهرت ميزانية اول العام على النحو الاتي :

الاصـــول :

أراضـي	٢٠٠ ٠٠٠
نقديـــة	١٠٠ ٠٠٠
	٣٠٠ ٠٠٠

الخصـــوم :

مطلوبـــات	١٥٠ ٠٠٠
رأس المال	١٥٠ ٠٠٠
	٣٠٠ ٠٠٠

فاذا علمت :

١. ان الشركة لم تزاول اى نشاط خلال العـام .
٢. ان الرقم القياسي في اول العام كان ١٠٠ وانه قد بلغ في نهايـة العام ١٣٠ .

فالمطلوب :

١. تحديد ارباح او خسائر القوة الشرائيـة .
٢. تصوير الميزانية في اول العام قبل التعديـل .
٣. تصوير الميزانية في نهاية العام بعد التعديـل .

تمرين ٥ : حالة وجود اصول نقدية تزيد عن الخصوم النقدية في الميزانية :

بدأت احدى الشركات نشاطها في ١٩٧٣/١/١ برأسمال قدره / ٤٠٠,٠٠٠ ليرة ، وقد ظهرت ميزانيتها عندئذ على النحو الاتي :

الاصـول :	ليـرة
اراضـي	٢٥٠ ٠٠٠
نقديـة	١٥٠ ٠٠٠
	٤٠٠ ٠٠٠

الخصـوم :	
مطلوبـات	١٠٠ ٠٠٠
رأس المال	٣٠٠ ٠٠٠
	٤٠٠ ٠٠٠

فاذا علمت :

١. أن الشركة لم تزاول اى نشاط خلال العام .
٢. انالرقم القياسي في اولالعام كان ١٠٠ ، وبلغ في نهاية العام ١٢٠.

فالمطلوب:

١. تحديد ارباح او خسائر القوة الشرائيـة .
٢. تصوير الميزانية في اول العام قبل التعديل .
٣. تصوير الميزانية في نهاية العام بعد التعديل .

التمرين ٦ : حالة وجود اصول ثابتة واصول نقدية وبيع الاصول الثابتة كاملــــة نقدا في نهاية العام :

بدأت احدى الشركات نشاطها في ١٩٧٦/١/١ برأسمال قدره /٥٠٠,٠٠٠/ ليرة يتمثل فـــي :

اراضـــي	٣٠٠ ٠٠٠	ليـــرة
نقديـــة	٢٠٠ ٠٠٠	ليـــرة

فاذا علمـــت :

١. أن الشركة قد قامت ببيع هذه الاراضي في نهاية العام ١٩٧٦/١٢/٣١ بمبلغ /٥٠٠,٠٠٠/ ليرة ، وان الرقم القياسي قد ارتفع من ١٠٠ في اول العـــام الى ١١٥ في نهاية العام .

٢. ان ميزانية الشركة تظهر في نهاية العام قبل التعديل على الصورة الاتية :

	اول العام ليـــرة	آخر العام ليـــرة
الاصـــول :		
اراضي	٣٠٠ ٠٠٠	—
نقديـــة	٢٠٠ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠
	٥٠٠ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠
الخصـــوم :		
رأس المال	٥٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠
ارباح محجوزة من بيع الاراضـــي	—	٢٠٠ ٠٠٠
	٥٠٠ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠

فالمطلوب :

١. تحديد ارباح او خسائر القوة الشرائيـــة .
٢. تحديد ارباح بيع الاراضـــي .
٣. قائمة المركز المالي في نهاية العام قبل التعديل وبعد التعديل .

تمريـن شامــل:

فيما يلي قائمة الربح لاحدى الشركات اللبنانية عن السنتين المنتهيتين في ٣١/١٢/١٩٧٥ و ٣١/١٢/١٩٧٦ والميزانية في كل من هذين التاريخين :

١- قائمة الربح على اساس البيانات التاريخية :

	السنة الاولى	السنة الثانية
المبيعات	٨٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٢٥٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
المشتريات	٥٢٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠
	٧٧٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠
مخزون آخر المدة	٣٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	٤٧٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠
مجمل الربح	٣٣٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
مصروفات واعباء اخرى:		
الاستهلاك	٣٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠
م.اخرى مع الضرائب	٢٨٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
	٣١٠ ٠٠٠	٣٣٠ ٠٠٠
صافي الربح	٢٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠

٢. قائمة توزيع الارباح :

	السنة الاولى	السنة الثانية
الارباح المحجوزة في بداية العام.	—	١٥ ٠٠٠
صافي الربح .	٢٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠
	٢٠ ٠٠٠	٨٥ ٠٠٠
التوزيعات	٥ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
الارباح المحجوزة في نهاية العام	١٥ ٠٠٠	٧٥ ٠٠٠

٣. قائمة المركز المالي على اساس البيانات التاريخية :

	بداية المشروع	نهاية السنة الاولى	نهاية السنة الثانية
الاصول:			
اصول نقدية (نقدية ذمم الخ.)	٢٠٠ ٠٠٠	٢٩٥ ٠٠٠	٣٣٥ ٠٠٠
المخزون السلعي	٢٥٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
الالات	٣٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
مجمع الاهلاك	(—)	(٣٠ ٠٠٠)	(٦٠ ٠٠٠)
مجموع الاصول	٧٥٠ ٠٠٠	٨٦٥ ٠٠٠	٧٧٥ ٠٠٠
الخصوم :			
خصوم نقدية	١٥٠ ٠٠٠	٢٥٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
رأس المال	٦٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠
الارباح المحجوزة	—	١٥ ٠٠٠	٧٥ ٠٠٠
	٧٥٠ ٠٠٠	٨٦٥ ٠٠٠	٧٧٥ ٠٠٠

فاذا علمت :

١. يتم تقويم المخزون السلعي على اساس الوارد اولا صادر اولا.

٢. تعامل جميع الايرادات والمصروفات (فيما عدا الاستهلاك) على اعتبار انها موزعة توزيعا منتظما خلال العام ، اى انها تتم على اساس مستوى الارقام القياسية السائدة في منتصف العام.

٣. تستهلك الالات بنسبة ١٠ ٪ سنويا باتباع طريقة القسط الثابت .

٤. يفترض ان توزيعات الارباح تتم في نهاية السنة .

٥. كانت الارقام القياسية السائدة على النحو الاتي :

	اول العام	منتصف العام	آخر العام
السنة الاولى	١٥٠	١٦٠	١٧٥
السنة الثانية	١٧٥	١٩٠	٢٠٠

فالمطلوب : تصوير القوائم الاتية معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية :

اولا : تصوير قائمة الربح المعدلة للسنة الاولى .

ثانيا : تصوير قائمة الربح المعدلة للسنة الثانية .

ثالثا : تحديد ارباح وخسائر المفردات النقدية للسنة الاولى .

رابعا : تحديد ارباح وخسائر المفردات النقدية للسنة الثانية .

خامسا : تصوير قائمة مجمع خسائر القوة الشرائية .

سادسا : قائمة التوزيعات .

سابعا : قائمة الارباح المحجوزة المجمعة .

ثامنا : قائمة المركز المالي في نهاية السنة الاولى .

تاسعا : قائمة المركز المالي في نهاية السنة الثانية .

الحـــل:

اولا: قائمة الربح المعدل للسنة الاولى معبرا عنها بوحدة النقد السائــدة في نهاية السنة الثانية :

البيـــان	قبـــل التعديـل	المعامـل	بعـــد التعديـل
المبيعات	٨٠٠ ٠٠٠	١٦٠ : ٢٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
	=======		=========
مخزون اول المدة	٢٥٠ ٠٠٠	١٥٠ : ٢٠٠	٣٣٣ ٣٣٣
المشتريات	٥٢٠ ٠٠٠	١٦٠ : ٢٠٠	٦٥٠ ٠٠٠
	٧٧٠ ٠٠٠		٩٨٣ ٣٣٣
مخزون آخر المدة	٣٠٠ ٠٠٠	١٦٠ : ٢٠٠	٣٧٥ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	٤٧٠ ٠٠٠		٦٠٨ ٣٣٣
	=======		========
مجمل الربح	٣٣٠ ٠٠٠		٣٩١ ٦٦٧
	=======		========
مصروفات اخـرى:			
الاستهـــلاك	٣٠ ٠٠٠	١٥٠ : ٢٠٠	٤٠ ٠٠٠
م . اخرى بما في ذلك الضرائب	٢٨٠ ٠٠٠	١٦٠ : ٢٠٠	٣٥٠ ٠٠٠
	٣١٠ ٠٠٠		٣٩٠ ٠٠٠
	=======		=======
صافي الربح	٢٠ ٠٠٠		١ ٦٦٧
	=======		=======

ملاحظات :

١. تم تعديل المبيعات والمشتريات والمصروفات الاخرى ، ومخزون اخر المدة على اساس انها كانت موزعة توزيعا متساويا خلال اشهر السنة الاولى حيث كان الرقم القياسي ١٦٠ .

ولهذا تم تعديلها على الاساس الاتي : ٢٠٠ : ١٦٠

٢. تم تعديل مخزون اول المدة على اساس انه تم الحصول عليه في اول السنة الاولى حيث كان الرقم القياسي ١٥٠ .

ولهذا تم تعديلها على الاساس الاتي : ٢٠٠ : ١٥٠

٣. تم تعديل استهلاك الالات على اساس انه قد تم شراؤها في اول السنة الاولى حيث كان الرقم القياسي ١٥٠ ، وانها تستهلك بنسبة ١٠ ٠/٠ باتباع طريقة القسط الثابت .

ولهذا تم تعديلها على الاساس الاتي : ٢٠٠ : ١٥٠

ثانيا : قائمة الربح المعدلة للسنة الثانية معبرا عنها بوحدة النقد السائده في نهاية السنة الثانية :

البيان	قبل التعديل	المعامل	بعد التعديل
المبيعات	١ ٠٠٠ ٠٠٠	١٩٠ : ٢٠٠	١ ٠٥٢ ٦٣٢
مخزون اول المدة	٣٠٠ ٠٠٠	١٦٠ : ٢٠٠	٣٧٥ ٠٠٠
مشتريات	٥٠٠ ٠٠٠	١٩٠ : ٢٠٠	٥٢٦ ٣١٦
	٨٠٠ ٠٠٠		٩٠١ ٣١٦
مخزون اخر المدة	٢٠٠ ٠٠٠	١٩٠ : ٢٠٠	٢١٠ ٥٢٦
تكلفة المبيعات	٦٠٠ ٠٠٠		٦٩٠ ٧٩٠
مجمل الربح	٤٠٠ ٠٠٠		٣٦١ ٨٤٢
المصروفات والاعباء الاخرى:			
استهلاك	٣٠ ٠٠٠	١٥٠ : ٢٠٠	٤٠ ٠٠٠
م . اخرى	٣٠٠ ٠٠٠	١٩٠ : ٢٠٠	٣١٥ ٧٨٩
	٣٣٠ ٠٠٠		٣٥٥ ٧٨٩
صافي الربح	٧٠ ٠٠٠		٦ ٠٥٣

ملاحظات:

١. تم تعديل المبيعات والمشتريات والمصروفات الاخرى ومخزون اخر المدة على اساس انها كانت موزعة توزيعا متساويا خلال اشهر السنة الثانية حيث كان الرقم القياسي ١٩٠ .

ولهذا تم تعديلها على الاساس الاتي : ٢٠٠ : ١٩٠

٢. تم تعديل مخزون اول المدة على اساس انه تم الحصول عليه في منتصف السنة الاولى حيث كان الرقم القياسي ١٦٠

ولهذا تم تعديلها على الاساس الاتي : ٢٠٠ : ١٦٠

٣. تم تعديل استهلاك الالات على اساس انه قد تم شراؤها في اول السنة الاولى حيث كان الرقم القياسي ١٥٠ ، وانها تستهلك بنسبة ١٠ ٪ باتباع طريقة القسط الثابت .

ولهذا تم تعديلها على الاساس الاتي : ٢٠٠ : ١٥٠

ثالثا : ارباح وخسائر المفردات النقدية للسنة الاولى معبرا عنها بوحـــــدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية :

البيـــان	قبـــل التعديل	المعامل	بعـــد التعديـــل
صافي الرصيد النقدى في بداية الاول	٥٠ ٠٠٠	١٥٠ : ٢٠٠	٦٦ ٦٦٧
+ المبيعـات	٨٠٠ ٠٠٠	١٦٠ : ٢٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
	٨٥٠ ٠٠٠		١ ٠٦٦ ٦٦٧
- المدفوعات النقدية :			
المشتريات	٥٢٠ ٠٠٠	١٦٠ : ٢٠٠	٦٥٠ ٠٠٠
مصروفات نقدية اخرى	٢٨٠ ٠٠٠	١٦٠ : ٢٠٠	٣٥٠ ٠٠٠
توزيعات الارباح	٥ ٠٠٠	١٧٥ : ٢٠٠	٥ ٧١٤
	٨٠٥ ٠٠٠		١ ٠٠٥ ٧١٤
= صافي الرصيد النقدى معدلا في نهاية العام الاول			٦٠ ٩٥٣
- صافي الرصيد النقدى الفعلي في نهاية العام	٤٥ ٠٠٠	١٧٥ : ٢٠٠	٥١ ٤٢٨
= خسائر القوة الشرائية معبرا عنها بوحدة النقد السائـــدة في نهاية السنة الثانية .			٩ ٥٢٥

ملاحظـــات :

١. تم تعديل رصيد صافي الاصول النقدية الذى يمثل زيادة الاصول النقديـة وقيمتها /٠٠٠ر٢٠٠/ ل.ل. على صافي الخصوم النقدية وقيمتها /٠٠٠ر١٥٠/لل في اول العام و على اساس انها كانت موجودة في اول العام حيث كـان الرقم القياسي ١٥٠ .

٢. تم تعديل المبيعات والمشتريات والمصروفات النقدية الاخرى على اسـاس انها كانت موزعة خلال اشهر السنة الاولى توزيعا متساويا اى على اسـاس الرقم القياسي في منتصف العام ويبلغ ١٦٠ .

٣. تم تعديل توزيعات الارباح على حملة الاسهم على اساس ان هذه العمليـة قد تمت في نهاية السنة الاولى حيث كان الرقم القياسي ١٧٥ .

٤. تم تعديل صافي الرصيد النقدى في نهاية السنة الاولى (٠٠٠ر٢٩٥ اصـول نقدية - ٠٠٠ر٢٥٠ خصوم نقدية = ٠٠٠ر٤٥) على اساس الرقم القياسـي السائد في نهاية السنة الاولـى (١٧٥).

٥. تم تحديد خسائر القوة الشرائية في نهاية السنة الاولى معبرا عنهـا بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية نتيجة المعادلة الاتيـة :

	صافي الرصيد النقدى في اول العام معدلا		٦٦ ٦٦٧
+	المقبوضات خلال العام	معدلة	١ ٠٠٠ ٠٠٠
=	المجموع		١ ٠٦٦ ٦٦٧
ـ	المدفوعات النقدية خلال العام	معدلة	١ ٠٠٥ ٧١٤
=	صافي الرصيد النقدى في نهاية العام معدلا		٦٠ ٩٥٣
ـ	صافي الرصيد النقدى في نهاية العام معدلا		٥١ ٤٢٨
=	خسائر القوة الشرائية معدلة		(٩ ٥٢٥)

رابعا : ارباح وخسائر المفردات النقدية للسنة الثانية معبرا عنها بوحــــدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية :

البيــــان	قبــل التعديل	المعامل	بعـــد التعديــل
صافي الرصيد النقدى في بداية العام الثاني	٤٥ ٠٠٠	١٧٥ : ٢٠٠	٥١ ٤٢٨
+ المبيعات	١ ٠٠٠ ٠٠٠	١٩٠ : ٢٠٠	١ ٠٥٢ ٦٣٢
	١ ٠٤٥ ٠٠٠		١ ١٠٤ ٠٦٠
- المدفوعات النقدية :			
المشتريـات	٥٠٠ ٠٠٠	١٩٠ : ٢٠٠	٥٢٦ ٣١٦
مصروفات نقدية اخرى	٣٠٠ ٠٠٠	١٩٠ : ٢٠٠	٣١٥ ٧٨٩
توزيعات الارباح	١٠ ٠٠٠	٢٠٠ : ٢٠٠	١٠ ٠٠٠
	٨١٠ ٠٠٠		٨٥٢ ١٠٥
= صافي الرصيد النقدى معدلا في نهاية العام الثاني			٢٥١ ٩٥٥
- صافي الرصيد النقدى الفعلي في نهاية العام.	٢٣٥ ٠٠٠	٢٠٠ : ٢٠٠	٢٣٥ ٠٠٠
= خسائر القوة الشرائية .			(١٦ ٩٥٥)

ملاحظات :

١. تم تعديل صافي الرصيد النقدي في بداية العام الثاني على اساس انه كان موجودا في بداية العام الثاني حيث كان الرقم القياسي ١٧٥ .

٢٩٥٠٠٠ اصول نقدية ـ ٢٥٠٠٠٠ خصوم نقدية = ٤٥٠٠٠ × (٢٠٠ ÷ ١٧٥)
= ٥١٫٤٢٨

٢. تم تعديل المبيعات والمشتريات والمصروفات النقدية الاخرى على اساس انها كانت موزعة خلال اشهر السنة الثانية توزيعا متساويا اى على اساس ان الرقم القياسي السائد في منتصف العام يبلغ ١٩٠ .

٣. تم تعديل توزيعات الارباح على اساس انها قد تمت في نهاية السنة الثانية حيث كان الرقم القياسي ٢٠٠ .

٤. تم تعديل صافي الرصيد النقدي في نهاية السنة الثانية (٣٣٥٠٠٠ اصول نقدية ـ ١٠٠٠٠٠ خصوم نقدية = ٢٣٥٠٠٠) على اساس الرقم القياسي السائد في نهاية السنة الثانية .

٥. وتم تحديد خسائر القوة الشرائية في نهاية السنة الثانية معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية نتيجة المعادلة الاتية :

صافي الرصيد النقدي في اول العام	معدلا	٥١ ٤٢٨
+ المقبوضات خلال العام	معدلة	١ ٠٥٢ ٦٣٢
= المجموع		١ ١٠٤ ٠٦٠
ـ المدفوعات النقدية	معدلة	٨٥٢ ١٠٥
= صافي الرصيد النقدي	معدلا	٢٥١ ٩٥٥
ـ صافي الرصيد النقدي في نهاية العام	الفعلي	٢٣٥ ٠٠٠
= خسائر القوة الشرائية		(١٦ ٩٥٥)

خامسا : مجمع خسائر القوة الشرائيـــة :

يعد هذا الجدول من واقع الجدولين السابقين مع اضافة خانة لمجمـــوع خسائر (او ارباح) القوة الشرائية ، تمهيدا لاظهار هذه البيانات في قوائـــم الميزانية المعدلة .

	المجمع في نهايـــة السنـــة الاولـــى	خسائر القوة الشرائيـــة للسنـــة الثانيـــة	المجمع في نهايـــة السنـــة الثانية
خسائر القوة الشرائية	(٩ ٥٢٥)	(١٦ ٩٥٥)	(٢٦ ٤٨٠)

سادسا : التوزيعـــــات:

افترض في جميع التمارين ان توزيعات ارباح كل سنة تتم في نهايتهـــا ولهذا اتخذنا الرقم القياسي في نهاية السنة الاولى ١٧٥ وفي نهاية السنـــة الثانية ٢٠٠ اساسا للتعديل وذلك على الوجه الاتي :

	قبـــل التعديل	المعامـــل	بعـــد التعديـــل
توزيعات السنة الاولى	٥ ٠٠٠	١٧٥ : ٢٠٠	٥ ٧١٤
توزيعات السنة الثانية	١٠ ٠٠٠	٢٠٠ : ٢٠٠	١٠ ٠٠٠

سابعا : قائمة الارباح المحجوزة المجمعة (دون ادراج خسائر القوة الشرائية) معدلا :

	السنة الاولى	السنة الثانية
صافي الارباح المحجوزة المرحلة من السنة السابقــة .	–	(٤ ٠٤٧)
+ صافي ربح او خسائر السنة	١ ٦٦٧	٦ ٠٥٣
	١ ٦٦٧	٢ ٠٠٦
ـ التوزيعات للمساهمين المعدلة	٥ ٧١٤	١٠ ٠٠٠
= الارباح المحجوزة	(٤ ٠٤٧)	(٧ ٩٩٤)
	======	=======

ويلاحظ اننا نبدأ قائمة التوزيع لكل سنة على النحو الاتي :

صافي الارباح المحجوزة في اول العام	–
+ صافي الربح العام	–
ـ توزيعات ارباح العام	–
= الارباح المحجوزة في نهاية العام	–
	=====

ويؤخذ رصيد الارباح المحجوزة في نهاية كل عام ليكون هو رصيد الارباح المحجوزة في اول السنة التالية ولهذا ظهر مبلغ (٤٠٤٧) ل.ل رصيد الارباح المحجوزة في نهاية السنة الاولى ليكون رصيد الارباح المحجوزة في بدايـــة السنة الثانية .

ثامناً : قائمة المركز المالي في نهاية السنة الاولى معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية :

الاصول:	قبل التعديل	المعامل	بعد التعديل
أصول نقدية	٢٩٥ ٠٠٠	١٧٥ : ٢٠٠	٣٣٧ ١٤٢
المخزون السلعي في نهاية العام	٣٠٠ ٠٠٠	١٦٠ : ٢٠٠	٣٧٥ ٠٠٠
الالات	٣٠٠ ٠٠٠	١٥٠ : ٢٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
مجمع الاهلاك	(٣٠ ٠٠٠)	١٥٠ : ٢٠٠	(٤٠ ٠٠٠)
	٨٦٥ ٠٠٠		١ ٠٧٢ ١٤٢
	=======		=========

الخصوم :	قبل التعديل	المعامل	بعد التعديل
الخصوم المتداولة	٢٥٠ ٠٠٠	١٧٥ : ٢٠٠	٢٨٥ ٧١٤
رأس المال	٦٠٠ ٠٠٠	١٥٠ : ٢٠٠	٨٠٠ ٠٠٠
الارباح المحجوزة	١٥ ٠٠٠		(٤ ٠٤٧)
مجمع خسائر القوة الشرائية	—		(٩ ٥٢٥)
	٨٦٥ ٠٠٠		١ ٠٧٢ ١٤٢
	=======		=========

ملاحظـــات :

١. تم تعديل الاصول النقدية والخصوم النقدية على اساس الرقم القياســي في نهاية السنة الاولى ، حيث بلغ ١٧٥ .

٢. تم تعديل المخزون السلعي في نهاية العام على اساس انه قد تم الحصــول عليه في منتصف هذا العام ، حيث كان الرقم القياسي ١٦٠ .

٣. تم تعديل الالات على اساس انها اشتريت في اول العام حيث كان الرقـــم القياسي ١٥٠ ، واحتسب مخصص الاستهلاك المجمع بنسبة ١٠ ٪ من القيمـــة المعدلـــة .

٤. تم تعديل رأس المال على اساس انه قد تم الحصول عليه في اول العـــام حيث كان الرقم القياسي ١٥٠ .

٥. تم ادراج الارباح المحجوزة على الاساس الوارد في جدول الارباح المحجوزة المعدلـــة .

٦. تم ادراج خسائر القوة الشرائية على اساس البيانات الواردة فـــي الجدول الخاص بها سابق الاشارة اليه .

تاسعا : قائمة المركز المالي في نهاية السنة الثانية معبرا عنها بوحـــد النقد السائدة في نهاية السنة الثانية :

	قبـــل التعديل	المعامــــل	بعـــد التعديـــل
الاصــــول :			
اصول نقدية	٣٣٥ ٠٠٠	٢٠٠ : ٢٠٠	٣٣٥ ٠٠٠
المخزون السلعي	٢٠٠ ٠٠٠	١٩٠ : ٢٠٠	٢١٠ ٥٢٦
الالات	٣٠٠ ٠٠٠	١٥٠ : ٢٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
مجمع الاهــــلاك	(٦٠ ٠٠٠)	١٥٠ : ٢٠٠	(٨٠ ٠٠٠)
	٧٧٥ ٠٠٠		٨٦٥ ٥٢٦
الخصــــوم :			
الخصوم النقديـــة	١٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ : ٢٠٠	١٠٠ ٠٠٠
رأس المال	٦٠٠ ٠٠٠	١٥٠ : ٢٠٠	٨٠٠ ٠٠٠
الارباح المحجوزة	٧٥ ٠٠٠		(٧ ٩٩٤)
مجمع خسائر القوة الشرائية	–		(٢٦ ٤٨٠)
	٧٧٥ ٠٠٠		٨٦٥ ٥٢٦

ملاحظات :

١. تم تعديل الاصول النقدية والخصوم النقدية على اساس الرقم القياسي في نهاية السنة الثانية حيث بلغ ٢٠٠ .

٢. تم تعديل المخزون السلعي في نهاية العام على اساس انه تم الحصول عليه في منتصف السنة الثانية حيث كان الرقم القياسي ١٩٠ .

٣. تم تعديل الالات على اساس انها اشتريت في بداية السنة الاولى حيث كان الرقم القياسي ١٥٠ واحتسب مخصص الاستهلاك المجمع بنسبة ١٠ ٠/٠ من القيمة المعدلة زائد ١٠ ٠/٠ عن السنة الثانية .

٤. تم تعديل رأس المال على اساس انه قد تم الحصول عليه في اول السنة الاولى حيث كان الرقم القياسي ١٥٠ .

٥. تم ادراج مجمع الارباح المحتجزة على الاساس الوارد في الارباح المحتجزة

٦. تم ادراج مجمع خسائر القوة الشرائية على اساس البيانات الواردة في الجدول الخاص بها .



تطبيقـــــات عمليـــــــــة



تمرين ١ :

قدمت لك احدى الشركات التجارية البيانات الآتية عن عمليات المتاجرة فى خلال عدد معين من السنوات : ـ

	وحدة	ليرة
١ ـ مخزون أول المدة فى ١/١/ ١٩٧٧	١٠٠٠	٥٠٠٠٠
٢ ـ المشتريات خلال سنة ١٩٧٧	١٠٠٠	٦٠٠٠٠
٣ ـ المبيعات خلال سنة ١٩٧٧	١٠٠٠	٧٠٠٠٠

فاذا علمت : ـ

١ ـ ان طبيعة نشاط الشركة يتطلب فى كل سنة من السنوات ان يتعادل عدد وحدات مخزون اول المدة مع حجم المشتريات مع حجم المبيعات مع حجم مخزون آخر المدة .

٢ ـ أن ثمن المشتريات الذى بلغ ٦٠٠٠٠ ليرة فى سنة ١٩٧٧ قد اخذ يتزايد بمعدل ثابت قدره ١٠٠٠٠ ليرة سنويا فى كل سنة من السنوات التالية.

٣ ـ ان ثمن المبيعات الذى بلغ ٧٠٠٠٠ ليرة فى سنة ١٩٧٧ اخذ يتزايد بمعدل ثابت قدره ١٠٠٠٠ ليرة سنويا فى كل سنة من السنوات التالية.

فالمطلوب :

تحديد الآثار المترتبة على القيام بتلك العمليات خلال خمسة سنوات ابتداء من سنة ١٩٧٧ وذلك عند اتباع كل من :

١ ـ طريقة FIFO

٢ ـ طريقة LIFO

اعرض اجابتك فى شكل جدول لسميا ن تلك الآثار المترتبة عند اتباع كل من هاتين الطريقتين .

الحــــل

١ ـ عند اتباع طريقة FIFO

السنة	مخزون أول المدة	المشتريات	الجملة	مخزون آخر المدة	تكلفة المبيعات	المبيعات	مجمل الربح
١٩٧٧	٥٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
٧٨	٦٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠	١٣٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
٧٩	٧٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
٨٠	٨٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	١٧٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
٨١	٩٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١٩٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
المجموع	٣٥٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٧٥٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٣٥٠ ٠٠٠	٤٥٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠

٢ ـ عند اتباع طريقة LIFO

السنة	مخزون أول المدة	المشتريات	الجملة	مخزون آخر المدة	تكلفة المبيعات	المبيعات	مجمل الربح
١٩٧٧	٥٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
٧٨	٥٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
٧٩	٥٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	١٣٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
٨٠	٥٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	١٤٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
٨١	٥٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١١٠٠٠٠	١٠ ٠٠٠
المجموع	٢٥٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٧٥٠ ٠٠٠	٢٥٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٤٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠

تمريـــن ٢ :

استخدام الارقام القياسية لتعديل الاصول الثابتة واضافاتها واعباء استهلاكها : ـ

اليك البيانات التالية المتعلقة بالاصول الثابتة لاحدى الشركات في بداية حياتها والتي اشترتها في اول يناير من كل سنة من السنوات الثلاث الاولى ٠

واذا علمت ان هذه الاصول الثابتة تستهلك على خمس سنوات باتباع طريقة القسط الثابت ٠

واذا قدمت اليك البيانات الآتية بعأن الاصول الثابتة والارقام القياسية خلال السنوات الخمس الاولى :

السنوات	مشتريات الالات الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة	الرقم القياسي في اول السنة	في اخر السنة
الاولى	٢٠٠ ٠٠٠					١٠٠	١٢٠
الثانية		٦٠ ٠٠٠				١٢٠	١٤٠
الثالثة			٤٢ ٠٠٠			١٤٠	١٦٠
الرابعة						١٦٠	١٨٠
الخامسة						١٨٠	٢٠٠

والمطلـوب : ـ

اعداد القوائم الآتية : ـ

١ ـ جدول الاصول الثابتة واضافاتها على ضوء البيانات التاريخيـة ٠
٢ ـ جدول اعباء استهلاك الاصول الثابتة واضافاتها على ضوء البيانات التاريخيـة ٠
٣ ـ جدول الاصول الثابتة واضافاتها المعـدلة ٠
٤ ـ جدول استهلاك الاصول الثابتة المعـدلة ٠
٥ ـ جدول مقارنة الاستهلاك دفتريا والاستهلاك معـدلا ٠

الحـــل

أولا - جدول الاصول الثابتة واضافاتها خلال الخمس سنوات على ضوء البيانات التاريخية :

مشتريات الآلات	الاولى	الثانيـة	الثالثـة	الرابعـة	الخامسـة
فى السنة الاولى	٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
فى السنة الثانية		٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠
فى السنة الثالثة			٤٢ ٠٠٠	٤٢ ٠٠٠	٤٢ ٠٠٠
المجموع	٢٠٠ ٠٠٠	٢٦٠ ٠٠٠	٣٠٢ ٠٠٠	٣٠٢ ٠٠٠	٣٠٢ ٠٠٠

ثانيا - جدول اعباء الاستهلاك للاصول الثابتة واضافاتها وفقا للبيانات التاريخية :

اهلاك الآلات	الاولى	الثانيـة	الثالثـة	الرابعـة	الخامسـة
اهلاك مشتريات السنة الاولى	٤٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠
اهلاك مشتريات السنة الثانية		١٢ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠
اهلاك مشتريات السنة الثالثة			٨ ٤٠٠	٨ ٤٠٠	٨ ٤٠٠
المجموع	٤٠ ٠٠٠	٥٢ ٠٠٠	٦٠ ٤٠٠	٦٠ ٤٠٠	٦٠ ٤٠٠

ثالثا - جدول الاصول الثابتة واضافاتها معدلة باستخدام الارقام القياسية للتعبير عنهـا بوحدة النقد السائدة فى نهايـة السنة الخامسـة :

يتم تعديل الاصول الثابتة وفقا لتاريخ شرائها وذلك على النحو الآتى :

مشتريات السنة الاولى

$$٢٠٠\ ٠٠٠ \times \frac{\text{٢٠٠ (الرقم القياسى فى نهاية السنة الخامسة)}}{\text{١٠٠ (الرقم القياسى فى تاريخ الشراء)}} = ٤٠٠\ ٠٠٠$$

مشتريات السنة الثانية

$$٦٠\ ٠٠٠ \times \frac{٢٠٠}{١٢٠} \qquad ١٠٠\ ٠٠٠$$

مشتريات السنة الثالثة

$$٤٢\ ٠٠٠ \times \frac{٢٠٠}{١٤٠} \qquad ٦٠\ ٠٠٠$$

ويترتب على ذلك أن يظهر جدول الاصول الثابتة معدلا على النحو الآتي :

السنوات	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
مشتريات آلات في السنة الاولى	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
مشتريات آلات في السنة الثانية		١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
مشتريات آلات في السنة الثالثة			٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠
المجموع	٤٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٥٦٠ ٠٠٠	٥٦٠ ٠٠٠	٥٦٠ ٠٠٠

رابعا — جدول عبء استهلاك الآلات واضافاتها معدلا في نهاية السنة الخامسة : —

السنوات	(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)
اهلاك الآلات في السنة الاولى	٨٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠
اهلاك الآلات المشتراة في السنة الثانية		٢٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
اهلاك الآلات المشتراة في السنة الثالثة			١٢ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠
المجموع	٨٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١١٢ ٠٠٠	١١٢ ٠٠٠	١١٢ ٠٠٠

خامسا — جدول مقارنة عبء الاستهلاك على ضوء البيانات التاريخية مع البيانات المعدلة :

السنوات	(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)
عبء الاهلاك معدلا	٨٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١١٢ ٠٠٠	١١٢ ٠٠٠	١١٢ ٠٠٠
— عبء الاهلاك الدفتري	٤٠ ٠٠٠	٥٢ ٠٠٠	٦٠ ٤٠٠	٦٠ ٤٠٠	٦٠ ٤٠٠
الفروق	٤٠ ٠٠٠	٤٨ ٠٠٠	٥١ ٦٠٠	٥١ ٦٠٠	٥١ ٦٠٠

تمريـــن ٣ :

قدمت اليك البيـا ات الآتيـة الخاصة بآلات احدى الشركات في السنة الاولى من حياتها والتعديلات التي طرءت عليها بالاضافات والاستبعـادات خلال الخمس سنوات الاولـى من حياة تلك الشـركة : ـ

أولا ـ الآلات والاضافات والاستبعادات :

	ليــــرة
١ ـ مشتريات الآلات في بدايـة الســنة الاولى	٥٠٠ ٠٠٠
٢ ـ اضافات آلات في منتصف السنة الثانية	٧٠٠ ٠٠٠
٣ ـ اضافات آلات في اول السنة الثالثـة	٣٠٠ ٠٠٠
٤ ـ استبعادات من آلات السنة الاولى في اول السنة الرابعة	١٥٠ ٠٠٠

وتستهـلك هذه الآلات على عشر سـنوات باتباع طريقة القسط الثابت ٠

ثانيا ـ الارقام القياسية السائدة خلال السنوات الخمس الاولى :

السنة	اول العام	منتصف العام	آخر العام
الاولى	١٠٠	١٢٠	١٤٠
الثانية	١٤٠	١٥٠	١٨٠
الثالثة	١٨٠	٢٠٠	٢٢٠
الرابعة	٢٢٠	٢٤٠	٢٦٠
الخامسة	٢٦٠	٢٨٠	٣٠٠

والمطلــوب : ـ اعداد الجداول الاتيـــة :

اولا ـ جدول الالات والاضافات والاستبعادات وفقا للبيانات التاريخية ٠

ثانيا ـ جدول تعديل الالات والاضافات والاستبعادات معبرا عنها باستخدام الارقـــام القياسية في نهاية السنة الخامسة ٠

ثالثا ـ جدول الالات معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الخامسة ٠

رابعا ـ جدول استهلاك الالات على اساس التكلفة التاريخية ٠

خامسا ـ جدول استهلاك الالات معدلا ٠

الحـــل

أولا ـ جدول الآلات والاضافات والاستبعادات وفقا للبيانات التاريخية : ـ

السنـــوات	الاولى	الثانيـــة	الثالثـــة	الرابعـــة	الخامســـة
مشتريات السنة الاولى	٥٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠
ـ استبعادات فى السنة الرابعة	ـ	ـ	ـ	١٥٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠
	٥٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٣٥٠ ٠٠٠	٣٥٠ ٠٠٠
+ اضافات فـــى منتصف السنـــة الثانية		٧٠٠ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠
+ اضافات فـــى أول السنـــة الثالثة			٣٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
	٥٠٠ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠	١ ٥٠٠ ٠٠٠	١ ٣٥٠ ٠٠٠	١ ٣٥٠ ٠٠٠

ثانيا ـ جدول تعديل الآلات والاضافات والاستبعادات معبرا عنها باستخدام الارقام القياسية فى نهـاية السنة الخامســة : ـ

البيـــــان	البيانــــات التاريخيـــة	المعامـل	البيانــــات المعدلـــة
آلات السنة الاولى	٥٠٠ ٠٠٠	١٠٠/٣٠٠	١ ٥٠٠ ٠٠٠
استبعادات فى السنة الرابعة	١٥٠ ٠٠٠	١٠٠/٣٠٠	٤٥٠ ٠٠٠
آلات فى منتصف السنة الثانية	٧٠٠ ٠٠٠	١٥٠/٣٠٠	١ ٤٠٠ ٠٠٠
آلات فى السنة الثالثة	٣٠٠ ٠٠٠	١٨٠/٣٠٠	٥٠٠ ٠٠٠

ثالثاً – جدول الآلات معبراً عنها بوحدة النقد ... في نهاية السنة الخامسة :

السنة	الأولى ج	الثانية ج	الثالثة ج	الرابعة ج	الخامسة ج
آلات السنة الأولى	١ ٥٠٠ ٠٠٠	١ ٥٠٠ ٠٠٠	١ ٥٠٠ ٠٠٠	١ ٥٠٠ ٠٠٠	١ ٥٠٠ ٠٠٠
– الاستبعادات				٤٥٠ ٠٠٠	٤٥٠ ٠٠٠
	١ ٥٠٠ ٠٠٠	١ ٥٠٠ ٠٠٠	١ ٥٠٠ ٠٠٠	١ ٠٥٠ ٠٠٠	١ ٠٥٠ ٠٠٠
+ اضافات السنة الثانية		١ ٤٠٠ ٠٠٠	١ ٤٠٠ ٠٠٠	١ ٤٠٠ ٠٠٠	١ ٤٠٠ ٠٠٠
+ اضافات السنة الثالثة			٥٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠
	١ ٥٠٠ ٠٠٠	٢ ٩٠٠ ٠٠٠	٣ ٤٠٠ ٠٠٠	٢ ٩٥٠ ٠٠٠	٢ ٩٥٠ ٠٠٠

رابعاً – جدول عبء الاهلاك السنوي للآلات على أساس التكلفة التاريخية :

السنة	الأولى ج	الثانية ج	الثالثة ج	الرابعة ج	الخامسة ج
اهلاك الآلات المشتراة في بداية السنة الأولى	٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠
– اهلاك الاستبعادات في السنة الرابعة				١٥ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠
	٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٣٥ ٠٠٠	٣٥ ٠٠٠
+ الاهلاك للاضافات في السنة الثانية		٣٥ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠
+ اهلاك الاضافات في السنة الثالثة			٣٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠
	٥٠ ٠٠٠	٨٥ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠	١٣٥ ٠٠٠	١٣٥ ٠٠٠

ملاحظات : —

١ — تم احتساب الاستهلاك للآلات التي اشتريت في منتصف السنة الثانية على النحو الآتي :

$$700\,000 \times \frac{10}{100} \times \frac{6}{12} = 35\,000 \text{ ليرة}$$

٢ — تم استبعاد اهلاك الآلات المشتراة في السنة الاولى ابتداء من اول السنة الرابعة.

٤ ب — جدول الاهلاك للآلات واضافاتها واستبعاداتها وفقا لما ورد في القانون : —

السنوات	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
اهلاك الآلات المشتراة في السنة الاولى	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
— اهلاك الآلات المستبعدة في اول السنة الرابعة				٤٥ ٠٠٠	٤٥ ٠٠٠
	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١٠٥ ٠٠٠	١٠٥ ٠٠٠
+ اهلاك الآلات المشتراة في منتصف السنة الثانية		٧٠ ٠٠٠	١٤٠ ٠٠٠	١٤٠ ٠٠٠	١٤٠ ٠٠٠
+ اهلاك الآلات المشتراة في اول السنة الثالثة			٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠
	١٠٠ ٠٠٠	٢٢٠ ٠٠٠	٣٤٠ ٠٠٠	٢٩٥ ٠٠٠	٢٩٥ ٠٠٠

ملاحظات :

١ — يتم اعداد هذا الجدول وفقا للبيانات الواردة في الجدول الخاص بالآلات المعبر عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الخامسة.

٢ — يتم استبعاد اهلاك الآلات المستبعدة ابتداء من اول السنة الرابعة.

٣ — يتم احتساب الاهلاك للاضافات في منتصف السنة الثانية على الوجه التالي :

$$1\,400\,000 \times \frac{10}{100} \times \frac{6}{12} = 70\,000 \text{ ليرة}$$

تمريـــن ٤ :

بدأت احدى الشركات الصناعيــة نشاطهــا في لبنان في ١٩٨٠/١/١ وقـد ظهرت قائمة المركز المالي في ذلك التاريخ على الصورة الآتية :

الاصول :	لـيرة
آلات	٥٠٠ ٠٠٠
مخـزون سلعي	٥٠ ٠٠٠
نقـديـة	١٠٠ ٠٠٠
	٦٥٠ ٠٠٠

الخصـوم :	
راس المـال	٦٥٠ ٠٠٠

وفيما يلي قائمة الربح عن السنة المنتهية في ١٩٨٠/١٢/٣١ على اساس البيانات التاريخيـة :

المبيعـات	٦٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٥٠ ٠٠٠
+ المشتريات	٤٥٠ ٠٠٠
المجمـوع	٥٠٠ ٠٠٠
ـ مخزون آخر المدة	٩٠ ٠٠٠
تكلفـة المبيعات	٤١٠ ٠٠٠
مجمل الربح	١٩٠ ٠٠٠
مصروفات اخرى :	
الاستهلاك	٥٠ ٠٠٠
مصروفات نقـديـة	١٢٠ ٠٠٠
	١٧٠ ٠٠٠
صافي الربح	٢٠ ٠٠٠

فاذا علمت انه :

١ ـ تم شراء المخزون السلعـي والآلات في اول العام .
٢ ـ يتم تقويـم المخزون السلعي باتباع طريقـة الوارد اولا صادر اولا .
٣ ـ تمت جميـع عمليات الشركة موزعة توزيعا منتظما خلال اشهر العام .

٤ ـ تستهلك الشركة آلاتها بنسبة ١٠ ٪ سنويا باتباع طريقة القسط الثابت وتظهر قيمتها الصافية بعد خصم الاستهلاك ٠

٥ ـ كانت الارقام القياسية على الوجه الآتى :

الرقم القياسى فى اول العام	١٠٠
الرقم القياسى فى منتصف العام	١٥٠
الرقم القياسى فى نهاية العام	٢٠٠

<u>فالمطلــوب</u> : ـ

استخدام الارقام القياسية فى تصوير القوائم الآتيــة معبرا عنها بالقوة الشرائيــة لوحدة النقد السائدة فى ٣١/١٢/١٩٨٠ :

اولا : قائمة الربح ٠
ثانيا : قائمة ارباح وخسائر القوة الشرائية٠
ثالثا : قائمة المركز المالى٠

الحل :

قائمة الدخل
عن السنة المنتهية في ١٩٨٠/١٢/٣١

البيان	التكلفة التاريخية	المعامل	الارقام معدلة
المبيعات	٦٠٠ ٠٠٠	١٥٠/٢٠٠	٨٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٥٠ ٠٠٠	١٠٠/٢٠٠	١٠٠ ٠٠٠
+ المشتريات	٤٥٠ ٠٠٠	١٥٠/٢٠٠	٦٠٠ ٠٠٠
المجموع	٥٠٠ ٠٠٠		٧٠٠ ٠٠٠
مخزون آخر المدة	٩٠ ٠٠٠	١٥٠/٢٠٠	١٢٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	٤١٠ ٠٠٠		٥٨٠ ٠٠٠
مجمل الربح	١٩٠ ٠٠٠		٢٢٠ ٠٠٠
مصروفات اخرى :			
الاستهلاك	٥٠ ٠٠٠	١٠٠/٢٠٠	١٠٠ ٠٠٠
مصروفات نقدية	١٢٠ ٠٠٠	١٥٠/٢٠٠	١٦٠ ٠٠٠
	١٧٠ ٠٠٠		٢٦٠ ٠٠٠
صافي الربح	٢٠ ٠٠٠		(٤٠ ٠٠٠)

١ — يتم تعديل المبيعات والمشتريات والمصروفات النقدية وفقا للرقم القياسي في منتصف العام لان عمليات الشركة كانت منتظمة خلال العام .

٢ — يعدل الاهلاك وفقا للرقم القياسي في تاريخ شراء الاصول الثابتة وكان ذلك في اول العام .

٣ — يعدل المخزون السلعي في اول العام وفقا للرقم القياسي في تاريخ شرائه اى في اول العام .

٤ — يعدل مخزون آخر المدة وفقا للرقم القياسي في منتصف العام لان الشركة تتبع طريقة الوارد اولا صادر اولا ولان مشترياتها كانت منتظمة خلال العام .

قائمة ارباح وخسائر القوة الشرائية

البيان	قبل التعديل	المعامل	بعد التعديل
نقدية	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠/٢٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
مبيعات نقدية	٦٠٠٠٠٠	١٥٠/٢٠٠	٨٠٠ ٠٠٠
	٧٠٠ ٠٠٠		١ ٠٠٠ ٠٠٠
مشتريات	٤٥٠ ٠٠٠	١٥٠/٢٠٠	٦٠٠ ٠٠٠
مصروفات نقدية	١٢٠ ٠٠٠	١٥٠/٢٠٠	١٦٠ ٠٠٠
	٥٧٠ ٠٠٠		٧٦٠ ٠٠٠
رصيد النقدية فى آخر العام	١٣٠ ٠٠٠		٢٤٠ ٠٠٠
رصيد النقدية دفتريا			١٣٠ ٠٠٠
خسائر القوة الشرائية			(١١٠ ٠٠٠)

قائمة المركز المالي
فــى ٣١/ ١٢/ ١٩٨٠

	قبل التعديل	المعامل	بعد التعديل
الاصول			
آلات	٥٠٠ ٠٠٠	١٠٠/٢٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
ـ استهلاك	٥٠ ٠٠٠	١٠٠/٢٠٠	١٠٠ ٠٠٠
	٤٥٠ ٠٠٠		٩٠٠ ٠٠٠
نقدية	١٣٠ ٠٠٠		١٣٠ ٠٠٠
مخزون سلعى	٩٠ ٠٠٠	١٥٠/٢٠٠	١٢٠ ٠٠٠
	٦٧٠ ٠٠٠		١ ١٥٠ ٠٠٠
خصوم			
راس المال	٦٥٠ ٠٠٠	١٠٠/٢٠٠	١ ٣٠٠ ٠٠٠
صافى الربح	٢٠ ٠٠٠		(٤٠ ٠٠٠)
خسائر القوة الشرائية	—		(١١٠ ٠٠٠)
	٦٧٠ ٠٠٠		١ ١٥٠ ٠٠٠

١ ــ يتم تعديل الآلات واستهلاكها وفقا للرقم القياسى فى تاريخ الشراء وهنا تم شراؤها فى اول العام .

٢ ــ يعدل المخزون السلعى وفقا للرقم القياسى فى منتصف العام لان الشركة تتبع طريقة الوارد اولا صادر اولا فى تقويم مخزونها وكانت عمليات الشركة منتظمة خلال العام .

٣ ــ يعدل رأس المال وفقا للرقم القياسى فى تاريخ الحصول عليه . وقد تم الحصول عليه فى اول العام .

٤ ــ تم تعديل صافى الربح وفقــا للخطوة الاولى فى هذا التمرين .

٥ ــ تم تحديد خسارة القوة الشرائية فى الخطوة الثانية فى هذا التمرين .

تمريــن ٥ :

بدأت احدى الشركات الصناعية نشاطها فى لبنان فى ١٩٨٢/١/١ وقد ظهـــرت قائمة المركز المالى فى ذلك التاريخ على الصورة الآتيــة : —

الاصــول :	لــيرة	الخصــوم :	لــيرة
آلات	١ ٠٠٠ ٠٠٠	رأس المال	١ ٢٠٠ ٠٠٠
مخزون سلعى	١٠٠ ٠٠٠	قرض طويل الاجل	٣٠٠ ٠٠٠
نقدية	٤٠٠ ٠٠٠		
	١ ٥٠٠ ٠٠٠		١ ٥٠٠ ٠٠٠

وفيما يلى قائمة الربح عن السنة المنتهية فى ١٩٨٢/١٢/٣١ على أساس البيانات التاريخيــة : —

	لــيرة
المبيعات (نقدية)	١ ٨٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	١٠٠ ٠٠٠
المشتريات (نقدية)	١ ٢٠٠ ٠٠٠
المجموع	١ ٣٠٠ ٠٠٠
— مخزون آخر المدة	١٨٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	١ ١٢٠ ٠٠٠
مجمل الربح	٦٨٠ ٠٠٠
مصروفات اخرى :	
الاستهلاك	١٠٠ ٠٠٠
مصروفات نقدية	٣٠٠ ٠٠٠
	٤٠٠ ٠٠٠
صافى الربح	٢٨٠ ٠٠٠
— ضريبة الدخل	٨٠ ٠٠٠
	٢٠٠ ٠٠٠
— توزيعات	١٢٠ ٠٠٠
الارباح المحجوزة	٨٠ ٠٠٠

فاذا علمت انه : —

١ — تم شراء المخزون السلعى والآلات فى اول العام.

٢ — يتم تقويم المخزون السلعى باتباع طريقة الوارد أولا صادر اولا .

٣ — تمت جميع عمليات الشركة موزعة توزيعا منتظما خلال شهور العام .

٤ — تستهلك الشركة آلاتها بنسبة ١٠ ٪ سنويا باتباع طريقة القسط الثابت ، وتظهر قيمتها الصافية بعد خصم الاستهلاك .

٥ — لم تسدد الشركة خلال العام شيئا من رصيد القرض طويل الاجل فبقى رصيده ثابتا كما هو.

٦ — كانت الارقام القياسية على الوجه الآتى :

الرقم القياسى فى اول العام	١٠٠
الرقم القياسى فى منتصف العام	١٥٠
الرقم القياسى فى نهاية العام	٢٠٠
الرقم القياسى فى تاريخ شراء مخزون آخر العام	١٨٠

فالمطلوب : —

استخدام الارقام القياسية فى تصوير القوائم الآتية معبرا عنها بالقوة الشرائية لوحدة النقد السائدة فى ٣١ / ١٢ / ١٩٨٢ :

اولا — قائمة الربح عن السنة المنتهية فى ٣١ / ١٢ / ١٩٨٢ .

ثانيا — قائمة أرباح وخسائر القوة الشرائية .

ثالثا — قائمة المركز المالى فى ٣١ / ١٢ / ١٩٨٢ .

الحـــل :-

الخطوة الاولى : تعديل قائمة الربح فى السنة الاولى للتعبير عنها بوحدة النقـــد السائدة فى ٣١/١٢/١٩٨١ حيث الرقم القياسى (٢٠٠) :

بيـــــــان	الارقام التاريخية للسنة الاولى	المعامل	السنة الاولى معدلة للمدة أولى الى نهاية السنة الاولى
مبيعـــات	١٫٨٠٠٫٠٠٠	٢٠٠/١٥٠	٢٫٤٠٠٫٠٠٠
مخزون أول المدة	١٠٠٫٠٠٠	٢٠٠/١٠٠	٢٠٠٫٠٠٠
+ مشـتريات	١٫٢٠٠٫٠٠٠	٢٠٠/١٥٠	١٫٦٠٠٫٠٠٠
البضاعة المتاحة للبيع	١٫٣٠٠٫٠٠٠		١٫٨٠٠٫٠٠٠
– مخزون آخر المدة	١٨٠٫٠٠٠	٢٠٠/١٨٠	٢٠٠٫٠٠٠
تكلفة المبيعات	١٫١٢٠٫٠٠٠		١٫٦٠٠٫٠٠٠
مجمل الربح	٦٨٠٫٠٠٠		٨٠٠٫٠٠٠
مصروفات مختلفة :			
اهلاك	١٠٠٫٠٠٠	٢٠٠/١٠٠	٢٠٠٫٠٠٠
مصروفات نقدية	٣٠٠٫٠٠٠	٢٠٠/١٥٠	٤٠٠٫٠٠٠
اجمالى المصروفات	٤٠٠٫٠٠٠		٦٠٠٫٠٠٠
صافى الربح قبل الضريبة	٢٨٠٫٠٠٠		٢٠٠٫٠٠٠
– الضريبة على الدخل	١٠٠٫٠٠٠	٢٠٠/٢٠٠	١٠٠٫٠٠٠
صافى الربح بعد الضريبة	١٨٠٫٠٠٠		١٠٠٫٠٠٠
– توزيعات	١٠٠٫٠٠٠	٢٠٠/٢٠٠	١٠٠٫٠٠٠
صافى أرباح محجوزة	٨٠٫٠٠٠		–

الخطوة الثانية : قائمة أرباح وخسائر القوة الشرائية : —

أولا — الاصول النقدية :

البيان			
رصيد أول المدة نقدية	٤٠٠ر٠٠٠	٢٠٠/١٠٠	٨٠٠ر٠٠٠
+ زيادة نقدية فى المبيعات	١ر٨٠٠ر٠٠٠	٢٠٠/١٥٠	٢ر٤٠٠ر٠٠٠
= الجملة	٢ر٢٠٠ر٠٠٠		٣ر٢٠٠ر٠٠٠
التسديدات النقدية			
نس المشتريات	١ر٢٠٠ر٠٠٠	٢٠٠/١٥٠	١ر٦٠٠ر٠٠٠
نس المصروفات	٣٠٠ر٠٠٠	٢٠٠/١٥٠	٤٠٠ر٠٠٠
نس ضرائب الدخل	١٠٠ر٠٠٠	٢٠٠/٢٠٠	١٠٠ر٠٠٠
توزيعات	١٠٠ر٠٠٠	٢٠٠/٢٠٠	١٠٠ر٠٠٠
الجملة	١ر٧٠٠ر٠٠٠		٢ر٢٠٠ر٠٠٠
رصيد جديد فى آخر العام	٥٠٠ر٠٠٠		١ر٠٠٠ر٠٠٠
رصيد النقدية الدفترية فى آخر العام			٥٠٠ر٠٠٠
خسائر القوة الشرائية			(٥٠٠ر٠٠٠)

ثانيا — الخصوم النقدية : —

البيان			
رصيد القرض طويل الاجل أول المدة	٣٠٠ر٠٠٠	٢٠٠/١٠٠	٦٠٠ر٠٠٠
الرصيد الفعلى			٣٠٠ر٠٠٠
ربح القوة الشرائية			٣٠٠ر٠٠٠

ثالثا — صافي أرباح او خسائر القوة الشرائية :

البيان	
خسائر القوة الشرائية	(٥٠٠ر٠٠٠)
ربح القوة الشرائية	٣٠٠ر٠٠٠
صافى أرباح او خسائر القوة الشرائية	(٢٠٠ر٠٠٠)

الخطوة الثالثة ـ قائمة المركز المالي في ٣١/١٢/١٩٨٦ م ـ

	في نهاية العام دينار		في نهاية العام معدلا	في نهاية العام معدلا نهائيا
الأصول :				
نقدية	٥٠٠ر٠٠٠	الجدول	١ر٠٠٠ر٠٠٠	٥٠٠ر٠٠٠
مخزون سلعي	١٨٠ر٠٠٠	١٨٠/٢٠٠	٢٠٠ر٠٠٠	٢٠٠ر٠٠٠
آلات	٩٠٠ر٠٠٠	١٠٠/٢٠٠	١ر٨٠٠ر٠٠٠	١ر٨٠٠ر٠٠٠
	١ر٥٨٠ر٠٠٠		٣ر٠٠٠ر٠٠٠	٢ر٥٠٠ر٠٠٠
الخصوم :				
قرض طويل الاجل	٣٠٠ر٠٠٠	١٠٠/٢٠٠	٦٠٠ر٠٠٠	٣٠٠ر٠٠٠
رأس المال	١ر٢٠٠ر٠٠٠	١٠٠/٢٠٠	٢ر٤٠٠ر٠٠٠	٢ر٤٠٠ر٠٠٠
صافي الربح	٨٠ر٠٠٠	الجدول		
ربح (خسارة) القوة الشرائية				(٢٠٠ر٠٠٠)
	١ر٥٨٠ر٠٠٠		٣ر٠٠٠ر٠٠٠	٢ر٥٠٠ر٠٠٠

تمريـــن ٦ :

بدأت احدى الشركات نشاطها فى لبنان فى ١/ ١/ ٨١ وقد ظهرت قائمة المركز المالى فى ذلك التاريخ على الصورة الآتية :

الاصـــول	ليـــرة	الخصـــوم	ليـــرة
نقديـة	٢٠٠ر٠٠٠	قرض طويـل الاجل	١ر٠٠٠ر٠٠٠
مخزون سلعـى	٤٠٠ر٠٠٠	رأس المـال	١ر٦٠٠ر٠٠٠
آلات	٢ر٠٠٠ر٠٠٠		
	٢ر٦٠٠ر٠٠٠		٢ر٦٠٠ر٠٠٠

وفيما يلى قائمة الربح عن السنة المنتهية فى ٣١/ ١٢/ ١٩٨١ على اساس البيانات التاريخـية :

المبيعـات	٣ر٠٠٠ر٠٠٠
مخزون اول المدة	٤٠٠ر٠٠٠
+ المشتريات	١ر٨٠٠ر٠٠٠
المجـموع	٢ر٢٠٠ر٠٠٠
ـ مخزون آخر المدة	٣٦٠ر٠٠٠
	١ر٨٤٠ر٠٠٠
مجمل الربح	١ر١٦٠ر٠٠٠

مصروفات اخرى :

الاستهـلاك	٢٠٠ر٠٠٠
مصروفات نقـدية	٦٠٠ر٠٠٠
مجموع	٨٠٠ر٠٠٠
صافى الربح قبل الضريبة	٣٦٠ر٠٠٠
ـ ضريبة الدخل	١٠٠ر٠٠٠
صافى الربح بعد الضريبة	٢٦٠ر٠٠٠
ـ التوزيعات	٢٠٠ر٠٠٠
= الارباح المحتجزة	٦٠ر٠٠٠

اذا علمت :

١ — تم شراء المخزون السلعى (فى اول المدة) والآلات فى اول العام .

٢ — يتم تقويم المخزون السلعى باتباع طريقة الوارد اولا صادر اولا ، وقد تم شراء مخزون آخر المدة عندما كان الرقم القياسى ١٨٠ .

٣ — تمت جميع عمليات الشركة الاخرى موزعة توزيعا منتظما خلال أشهر العام .

٤ — تستهلك الشركة آلاتها بنسبة ١٠ ٪ سنويا باتباع طريقة القسط الثابت ، وتظهر قيمتها الصافية بعد خصم الاستهلاك .

٥ — لم تسدد الشركة شيئاً من القرض طويل الاجل حتى نهاية السنة الثانية ،

٦ — كانت الارقام القياسية على الوجه الآتى :

الرقم القياسى فى ١/ ١/ ٨١	١٠٠
الرقم القياسى فى ١/ ٧/ ٨١	١٥٠
الرقم القياسى فى ٣١/ ١٢/ ٨١	٢٠٠
الرقم القياسى فى ١/ ٧/ ٨٢	٢٥٠
الرقم القياسى فى ٣١/ ١٢/ ٨٢	٣٠٠

٧ — سددت الشركة ضرائب الدخل والتوزيعات لسنة ٨١ فى ١/ ٧/ ٨٢ .

٨ — اصدرت الشركة فى ٣٠/ ٦/ ٨١ سندات قيمتها ٥٠٠ر٠٠٠ ليرة حصلت قيمتها نقدا .

<u>والمطلوب :</u>—

تصوير القوائم المالية الآتية :—

اولا : قائمة الربح المعدلة للسنة المنتهية فى ٣١/ ١٢/ ٨١ للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة فى ٣١/ ١٢/ ١٩٨٢ .

ثانيا : قائمة بخسائر القوة الشرائية للاصول النقدية .

ثالثا : قائمة ارباح القوة الشرائية للخصوم النقدية .

رابعا : قائمة صافى ارباح (او خسائر) القوة الشرائية .

خامسا : قائمة المركز المالى فى ٣١/ ١٢/ ١٩٨١ .

الحــــل

اولا : قائمة الربح المعدل :

البيانات التاريخية		المعامل	التعديل
المبيعات	٣ر٠٠٠ر٠٠٠	١٥٠ /٣٠٠	٦ر٠٠٠ر٠٠٠
مخزون اول المدة	٤٠٠ر٠٠٠	١٠٠ /٣٠٠	١ر٢٠٠ر٠٠٠
+ المشتريات	١ر٨٠٠ر٠٠٠	١٥٠ /٣٠٠	٣ر٦٠٠ر٠٠٠
المجموع	٢ر٢٠٠ر٠٠٠		٤ر٨٠٠ر٠٠٠
ـ مخزون آخر المدة	٣٦٠ر٠٠٠	١٨٠ /٣٠٠	٦٠٠ر٠٠٠
تكلفة المبيعات	١ر٨٤٠ر٠٠٠		٤ر٢٠٠ر٠٠٠
مصروفات مختلفة :			
استهلاك	٢٠٠ر٠٠٠	١٠٠ /٣٠٠	٦٠٠ر٠٠٠
مصروفات نقدية	٦٠٠ر٠٠٠	١٥٠ /٣٠٠	١ر٢٠٠ر٠٠٠
المجموع	٨٠٠ر٠٠٠		١ر٨٠٠ر٠٠٠
صافي الربح قبل الضرائب	٣٦٠ر٠٠٠		ـ
ـ الضرائب	١٠٠ر٠٠٠	٢٥٠ /٣٠٠	(١٢٠ر٠٠٠)
صافي الربح بعد الضرائب	٢٦٠ر٠٠٠		(١٢٠ر٠٠٠)
التوزيعات	٢٠٠ر٠٠٠	٢٥٠ /٣٠٠	(٢٤٠ر٠٠٠)
ارباح غير موزعة	٦٠ر٠٠٠		(٣٦٠ر٠٠٠)

ثانيا ـ قائمة خسائر القوة الشرائية للاصول النقدية معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية :

البيان	الارقام التاريخية	المعامل	بعد التعديل
رصيد النقدية في ١/١	٢٠٠٫٠٠٠	٣٠٠/ ١٠٠	٦٠٠٫٠٠٠
+ المتحصلات من المبيعات	٢٫٠٠٠٫٠٠٠	٣٠٠/ ١٥٠	٦٠٠٫٠٠٠
+ المتحصلات من اصدار السندات	٥٠٠٫٠٠٠	٣٠٠/ ١٥٠	١٫٠٠٠٫٠٠٠
	٣٫٧٠٠٫٠٠٠		٧٫٦٠٠٫٠٠٠
ـ التسديدات			
المشتريات	١٫٨٠٠٫٠٠٠	٣٠٠/ ١٥٠	٣٫٦٠٠٫٠٠٠
مصروفات نقدية	٦٠٠٫٠٠٠	٣٠٠/ ١٥٠	١٫٢٠٠٫٠٠٠
الضرائب	١٠٠٫٠٠٠	٣٠٠/ ٢٠٠	١٢٠٫٠٠٠
التوزيعات	٢٠٠٫٠٠٠	٣٠٠/ ٢٥٠	٢٤٠٫٠٠٠
	٢٫٧٠٠٫٠٠٠		٥٫١٦٠٫٠٠٠
الرصيد الفعلي للنقدية آخر العام	١٫٠٠٠٫٠٠٠		٢٫٤٤٠٫٠٠٠
ـ الرصيد النقدي في آخر العام			١٫٠٠٠٫٠٠٠
خسائر القوة الشرائية			(١٫٤٤٠٫٠٠٠)

ثالثا: **ارباح القوة الشرائية للخصوم النقدية معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية:**

	الارقام التاريخية	معامل	التعديل
رصيد القرض في بداية العام	١ر٠٠٠ر٠٠٠	٣٠٠/١٠٠	٣ر٠٠٠ر٠٠٠
اصدار السندات	٥٠٠ر٠٠٠	٣٠٠/١٥٠	١ر٠٠٠ر٠٠٠
رصيد السندات في نهاية السنة الاولى	١ر٥٠٠ر٠٠٠		٤ر٠٠٠ر٠٠٠
ناقصا رصيد القرض في نهاية السنة الاولى	←		١ر٥٠٠ر٠٠٠
ارباح القوة الشرائية			٢ر٥٠٠ر٠٠٠

رابعا: **صافي ارباح القوة الشرائية:**

خسائر القوة الشرائية الناتجة عن التدفقات النقدية	(١ر٤٤٠ر٠٠٠)
ارباح القوة الشرائية الناتجة عن القرض طويل الاجل	٢ر٥٠٠ر٠٠٠
صافي ربح القوة الشرائية	١ر٠٦٠ر٠٠٠

خامسا : قائمة المركز المالي في نهاية السنة الاولى معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية :

البيان	الارقام التاريخية	المعامل	بعد التعديل
الاصول :			
نقدية	١ر٠٠٠ر٠٠٠	بدون تعديل	١ر٠٠٠ر٠٠٠
المخزون السلعي	٣٦٠ر٠٠٠	١٨٠ /٣٠٠	٦٠٠ر٠٠٠
آلات	١ر٨٠٠ر٠٠٠	١٠٠ /٣٠٠	٥ر٤٠٠ر٠٠٠
	٣ر١٦٠ر٠٠٠		٧ر٠٠٠ر٠٠٠
الخصوم :			
القرض طويل الاجل	١ر٥٠٠ر٠٠٠	بدون تعديل	١ر٥٠٠ر٠٠٠
راس المال	١ر٦٠٠ر٠٠٠	١٠٠ /٣٠٠	٤ر٨٠٠ر٠٠٠
ارباح محجوزة	٦٠ر٠٠٠	الجدول	(٣٦٠ر٠٠٠)
ربح القوة الشرائية	———	الجدول	١ر٠٦٠ر٠٠٠
	٣ر١٦٠ر٠٠٠		٧ر٠٠٠ر٠٠٠

تمريـــن ٧ :

فيما يلى قائمـة الربح لاحدى شركات المساهمة اللـبنانية عن سنتين متتاليتين الاولـــى تنتهـى فى ٣١/١٢/٨١ والثانية تنتهى فى ٣١/١٢/١٩٨٢ : ـ

البيـــــان	الارقام التاريخية للسنة الاولـى	الارقام التاريخية للسنـة الثانيـة
مبيعات نقديـة	١ ٥٠٠ ٠٠٠	٢ ٠٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٨٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠
+ مشتريات نقديـة	٩٠٠ ٠٠٠	١ ٢٥٠ ٠٠٠
البضاعة المتاحـة للبيـع	٩٨٠ ٠٠٠	١ ٣٤٠ ٠٠٠
ـ مخزون آخر المدة	٩٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠
تكلفـة المبيعات	٨٩٠ ٠٠٠	١ ١٦٠ ٠٠٠
مجمل الربح	٦١٠ ٠٠٠	٨٤٠ ٠٠٠
مصروفات مختلفـة :		
اهـلاك	١٥٥ ٠٠٠	٤٧٠ ٠٠٠
مصـروفات نقديـة	٧٥ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠
	٢٣٠ ٠٠٠	٣٢٠ ٠٠٠
صافى الربح قبـل الضريبة	٣٨٠ ٠٠٠	٥٢٠ ٠٠٠
ـ الضريبـة على الدخـل	١٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
صافى الربح بعد الضريبة	٢٨٠ ٠٠٠	٣٢٠ ٠٠٠
ـ توزيعـات	١٨٠ ٠٠٠	٢٤٠ ٠٠٠
صافى ارباح محجـوزة	١٠٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠

فـاذا علـمت :

اولا : ان الارقام القياســية كانت على النحو الآتى خلال السنتين :

	السنة الاولى	السنة الثانية
اول العام	١٠٠	٢٠٠
آخر العـام	٢٠٠	٣٠٠
متوسط العـام	١٥٠	٢٥٠
عند شراء مخزون اول المدة	٨٠	١٨٠
عند شراء مخزون آخر المدة	١٨٠	٢٧٠

ثانيا : ان الاصول الثابتة التى لدى المنشأة التى تتمثل فى نوع معين من الآلات تستهلك باتباع طريقة القسط الثابت بمعدل ١٠ ٪ سنويا •

وفيما يلى جدول يبين تكلفة هذه الآلات والرقم القياسى فى تاريخ شرائها :

التكلفة	تاريخ الشراء	الرقم القياسى فى تاريخ الشراء
٦٠٠ ٠٠٠	فى سنة سابقة	٦٠
٤٠٠ ٠٠٠	فى سنة سابقة	٨٠
٤٠٠ ٠٠٠	فى ٨١/١/١	١٠٠
٣٠٠ ٠٠٠	فى ٨١/٧/١	١٥٠
١٧٠٠ ٠٠٠		

ثالثا : ان المبيعات والمشتريات والمصروفات كانت موزعة توزيعا منتظما خلال العام •

رابعا : تستخدم الشركة طريقة فى معالجة المخزون السلعى •

خامسا : يتم تحديد ضريبة الدخل والتوزيعات وسدادها سنويا فى نهاية كل عام •

المطلوب : —

اولا — اعداد جدول استهلاك التكلفة التاريخية للاصول الثابتة ، وجدول تعديل استهلاك الاصول الثابتة للتعبير عنها بوحدة النقد السائد فى ١٩٨٢/١٢/٣١ •

ثانيا — تعديل قائمة الربح للسنة الاولى للتعبير عنها بوحدة النقد السائد فى نهاية السنة الثانية (١٩٨٢/١٢/٣١) باستخدام طريقة التعديل المباشر •

ثالثا — تعديل قائمة الربح للسنة الثانية للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة فى ١٩٨٢/١٢/٣١ •

١ ــ جدول استهلاك التكلفة التاريخية في السنة الاولى وتعديله للتعبير عنه بوحدة النقد السائدة في ٣١/١٢/١٩٨٢

الاصول ×	معدل الاستهلاك =	الاستهلاك بالتكلفة التاريخية ×	المعامل =	الاستهلاك معدلا
٦٠٠ ٠٠٠ ×	١٠ % =	٦٠ ٠٠٠ ×	٦٠/٣٠٠ =	٣٠٠ ٠٠٠
٤٠٠ ٠٠٠ ×	١٠ % =	٤٠ ٠٠٠ ×	٨٠/٣٠٠ =	١٥٠ ٠٠٠
٤٠٠ ٠٠٠ ×	١٠ % =	٤٠ ٠٠٠ ×	١٠٠/٣٠٠ =	١٢٠ ٠٠٠
٣٠٠ ٠٠٠ ×	١٠ % × ٦/١٢ =	١٥ ٠٠٠ ×	١٥٠/٣٠٠ =	٣٠ ٠٠٠
		١٥٥ ٠٠٠		٦٠٠ ٠٠٠

هنا يتم تعديل الاستهلاك وفقا للرقم القياسي في تاريخ شراء كل اصل من الاصول الثابتة .

وبالنسبة للاصول الثابتة الاخيرة التي تبلغ قيمتها ٣٠٠ ٠٠٠ ليرة يتم احتساب استهلاكها لمدة ٦ شهر حيث تم شراؤها في ١/٧/١٩٨١ .

٢ ــ جدول الاستهلاك بالتكلفة التاريخية للسنة الثانية وتعديله للتعبير عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية عام ١٩٨٢ :ــ

الاصول ×	معدل الاستهلاك =	الاستهلاك بالتكلفة التاريخية ×	المعامل =	الاستهلاك معدلا
٦٠٠ ٠٠٠ ×	١٠ % =	٦٠ ٠٠٠ ×	٦٠/٣٠٠ =	٣٠٠ ٠٠٠
٤٠٠ ٠٠٠ ×	١٠ % =	٤٠ ٠٠٠ ×	٨٠/٣٠٠ =	١٥٠ ٠٠٠
٤٠٠ ٠٠٠ ×	١٠ % =	٤٠ ٠٠٠ ×	١٠٠/٣٠٠ =	١٢٠ ٠٠٠
٣٠٠ ٠٠٠ ×	١٠ % =	٣٠ ٠٠٠ ×	١٥٠/٣٠٠ =	٦٠ ٠٠٠
		١٧٠ ٠٠٠		٦٣٠ ٠٠٠

يتم تعديل الاستهلاك وفقا للرقم القياسي في تاريخ شراء كل من الاصول الثابتة .

ثانيا ـ تعديل قائمة الربح في السنة الاولى للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في ١٩٨٢/١٢/٣١ حيث الرقم القياسي (٣٠٠) اى باستخدام الطريقة المباشرة للتعديل :

البيان	الارقام التاريخية	المعامل	الارقام المعدلة
المبيعات	١ ٥٠٠ ٠٠٠	١٥٠/٣٠٠	٣ ٠٠٠ ٠٠٠
ـ تكلفة المبيعات			
مخزون اول المدة	٨٠ ٠٠٠	٨٠/٣٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
+ المشتريات	٩٠٠ ٠٠٠	١٥٠/٣٠٠	١ ٨٠٠ ٠٠٠
	٩٨٠ ٠٠٠		٢ ١٠٠ ٠٠٠
ـ مخزون آخر المدة	٩٠ ٠٠٠	١٨٠/٣٠٠	١٥٠ ٠٠٠
	٨٩٠ ٠٠٠		١ ٩٥٠ ٠٠٠
مجمل الربح	٦١٠ ٠٠٠		١ ٠٥٠ ٠٠٠
مصروفات مختلفة :			
اهلاك	١٥٥ ٠٠٠	من الجدول (١)	٦٠٠ ٠٠٠
+ مصروفات نقدية	٧٥ ٠٠٠	١٥٠/٣٠٠	١٥٠ ٠٠٠
	٢٣٠ ٠٠٠		٧٥٠ ٠٠٠
صافي الربح	٣٨٠ ٠٠٠		٣٠٠ ٠٠٠
ـ الضريبة على الدخل	١٠٠ ٠٠٠	٢٠٠/٣٠٠	١٥٠ ٠٠٠
	٢٨٠ ٠٠٠		١٥٠ ٠٠٠
ـ التوزيعات	١٨٠ ٠٠٠	٢٠٠/٣٠٠	٢٧٠ ٠٠٠
ارباح محتجزة	١٠٠ ٠٠٠		(١٢٠ ٠٠٠)

ملاحظات على الحل :-

١ ـ يتم تعديل المبيعات والمشتريات والمصروفات النقدية وفقا للرقم القياسي في منتصف عام ١٩٨١ لان عمليات الشركة كانت منتظمة خلال العام .

٢ ـ يتم تعديل المخزون السلعي وفقا لتاريخ الشراء لكل من مخزون أول المدة ومخزون آخر المدة .

٣ ـ يتم تعديل الاستهلاك وفقا للجدول (١) الذى تم اعداده في الخطوة الاولى من هذا التمرين .

٤ ـ يتم تعديل الضريبة والتوزيعات وفقا للرقم القياسي في نهاية عام ١٩٨١ لان الشركة قامت بسدادهما في نهاية العام .

ثالثا ـ تعديل قائمة الربح عن السنة الثانية للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في ٣١/١٢/١٩٨٢ : ـ

البيان	الارقام التاريخية	المعامل	الارقام المعدلة
المبيعات	٢٠٠٠٠٠٠	٢٥٠/٣٠٠	٢٤٠٠٠٠٠
ـ تكلفة المبيعات :			
مخزون أول المدة	٩٠٠٠٠	١٨٠/٣٠٠	١٥٠٠٠٠
+ المشتريات	١٢٥٠٠٠٠	٢٥٠/٣٠٠	١٥٠٠٠٠٠
	١٣٤٠٠٠٠		١٦٥٠٠٠٠
ـ مخزون آخر المدة	١٨٠٠٠٠	٢٧٠/٣٠٠	٢٠٠٠٠٠
	١١٦٠٠٠٠		١٤٥٠٠٠٠
مجمل الربح	٨٤٠٠٠٠		٩٥٠٠٠٠
ـ مصروفات مختلفة :			
اهلاك	١٧٠٠٠٠	من الجدول ٢	٦٣٠٠٠٠
مصروفات نقدية	١٥٠٠٠٠	٢٥٠/٣٠٠	١٨٠٠٠٠
	٣٢٠٠٠٠		٨١٠٠٠٠
صافي الربح	٥٢٠٠٠٠		١٤٠٠٠٠
ـ ضريبة الدخل	٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠
صافي الربح بعد الضريبة	٣٢٠٠٠٠		(٦٠٠٠٠)
ـ التوزيعات	٢٤٠٠٠٠		٢٤٠٠٠٠
ارباح محتجزة	٨٠٠٠٠		(٣٠٠٠٠٠)

ملاحظات على الحل :

١ ـ يتم تعديل المبيعات والمشتريات والمصروفات النقدية وفقا للرقم القياسي في منتصف العام لان عمليات الشركة كانت منتظمة خلال العام .

٢ ـ تم تعديل المخزون وفقا للرقم القياسي في تاريخ شراؤه .

٣ ـ يتم تعديل الاستهلاك وفقا للجدول (٢) الذي تم أعداده في الخطوة الاولى من هذا التمرين.

٤ ـ لم يطرأ تعديل الضريبة والتوزيعات لان الشركة تقوم بسداد كلا منهما في نهاية العام .

تمريـــن ٨ :

فيما يلي قائمة الربح لاحدى شركات المساهمة اللبنانية عن سنتين ماليتين متتاليتين الاولى تنتهي في ٣١/١٢/٨٠ والثانية تنتهي في ٣١/١٢/١٩٨١ :

البيـــــان	الارقام التاريخية للسنة الاولـى	الارقام التاريخية للسنة الثانيـة
مبيعات نقدية	١ ٢٠٠ ٠٠٠	١ ٨٧٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٨٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠
+ مشتريات نقديـة	٦٠٠ ٠٠٠	١ ١٩٠ ٠٠٠
البضاعة المتاحة للبيع	٦٨٠ ٠٠٠	١ ٢٦٠ ٠٠٠
ـ مخزون آخر المدة	٧٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	٦١٠ ٠٠٠	١ ١٧٠ ٠٠٠
مجمل الربح	٥٩٠ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠
مصروفات مختلفة :		
اهلاك	١٥٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠
مصروفات نقدية	٩٠ ٠٠٠	١٧٠ ٠٠٠
	٢٤٠ ٠٠٠	٣٢٠ ٠٠٠
صافي الربح قبل الضريبة	٣٥٠ ٠٠٠	٣٨٠ ٠٠٠
ـ الضريـبة على الدخل	٩٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
صافي الربح بعد الضريبة	٢٦٠ ٠٠٠	٢٨٠ ٠٠٠
ـ توزيعات	٢٤٠ ٠٠٠	٢٤٠ ٠٠٠
صافي أرباح محجـوزة	٢٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠

فاذا علمت :

اولاً ـ ان الارقام القياسية كانت على النحو الآتي خلال السنتين : ـ

	السنة الاولى	السنة الثانية
اول العام	١٠٠	١٥٠
آخـر العام	١٥٠	٢٠٠
متوسط العام	١٢٠	١٧٠
عند شراء مخزون اول المدة	٨٠	١٤٠
عند شراء مخزون آخر المدة	١٤٠	١٨٠

ثانيا — ان الاصول الثابتة التى لدى المنشأة التى تتمثل فى نوع معين من الآلات تستهلك باتباع طريقة القسط الثابت بمعدل ١٠ ٪ سنويا •
وفيما يلى جدول يبين تكلفة هذه الآلات والرقم القياسى فى تاريخ شرائها : —

التكلفة	تاريخ الشراء	الرقم القياسى فى تاريخ الشراء
٥٠٠ ٠٠٠	فى سنة سابقة	٥٠
٤٠٠ ٠٠٠	فى سنة سابقة	٨٠
٣٠٠ ٠٠٠	فى ١٩٨٠/١/١	١٠٠
٦٠٠ ٠٠٠	فى ١٩٨٠/٧/١	١٢٠

ثالثا — ان المبيعات والمشتريات والمصروفات كانت موزعة توزيعا منتظما خلال العام •

رابعا — تستخدم الشركة طريقة FIFO فى معالجة المخزون السلعى •

خامسا — يتم تحديد ضريبة الدخل والتوزيعات وتسديدها سنويا فى نهاية كل عام •

فالمطلوب : —

اولا — اعداد جدول تعديل تكلفة الاصول الثابتة واعداد جدول تعديل استهلاك الاصول الثابتة للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة فى ١٩٨١/١٢/٣١ •

ثانيا — تعديل قائمة الربح للسنة الأولى للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة فى نهاية السنة الثانية (١٩٨١/١٢/٣١) باستخدام طريقة التعديل الباشر •

ثالثا — تعديل قائمة الربح للسنة الثانية للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة فى ١٩٨١/١٢/٣١ •

خطـوات الحـــــــــل

اولا ـ جدول تعديل تكلفة الاصول الثابتة واستهلاكها في السنة الاولى : ـ

(١) يجب مراجعة تحديد عبء الاستهلاك في قائمة الربح للسنة الاولى وذلك على النحو الآتي :

٥٠٠ ٠٠٠ × ١٠ % = ٥٠ ٠٠٠
٤٠٠ ٠٠٠ × ١٠ % = ٤٠ ٠٠٠
٣٠٠ ٠٠٠ × ١٠ % = ٣٠ ٠٠٠
٦٠٠ ٠٠٠ × ١٠% × $\frac{٦}{١٢}$ = ٣٠ ٠٠٠
١٥٠ ٠٠٠

بما أن الرقم هو نفسه الرقم الذي في قائمة الدخل فهذا يعني بأنه لم يتم أستبعاد اى من الاصول الثابتة.
وقد احتسب استهلاك الاصول الثابتة التي تم شراؤها في ١/٧/٨٠ لمدة ستة أشهر فقط حتى ٣١/١٢/١٩٨٠ .

(٢) جدول تعديل تكلفة الاصول الثابتة واستهلاكها في السنة الاولى معبرا عنها بالارقام القياسية السائدة في ٣١/١٢/١٩٨١ :

الاصول بأرقامها التاريخية	الارقام القياسية	الارقام المعدلة ×	معدل الاستهلاك		الاستهلاك معدلا
٥٠٠ ٠٠٠	٢٠٠/٥٠	٢ ٠٠٠ ٠٠٠	x ١٠ %	=	٢٠٠ ٠٠٠
٤٠٠ ٠٠٠	٢٠٠/٨٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠	x ١٠ %	=	١٠٠ ٠٠٠
٣٠٠٠٠٠	٢٠٠/١٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	x ١٠ %	=	٦٠ ٠٠٠
٦٠٠ ٠٠٠	٢٠٠/١٢٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠	x ١٠ % x $\frac{٦}{١٢}$	=	٥٠ ٠٠٠
١ ٨٠٠ ٠٠٠		٤ ٦٠٠ ٠٠٠			٤١٠ ٠٠٠

وقد تم تعديل الاصول الثابتة وفقا للرقم القياسي في تاريخ شراء كل من تلك الاصول .

(٢) _ جدول تعديل تكلفة الاصول الثابتة واستهلاكها في السنة الثانية معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في ٣١/١٢/١٩٨١ :_

يقتضي مراجعة قيمة مصروف الاستهلاك في قائمة الربح للسنة الثانية وذلك على النحو الآتي :

٥٠٠ ٠٠٠	x	١٠ %	=	٥٠ ٠٠٠
٤٠٠ ٠٠٠	x	١٠ %	=	٤٠ ٠٠٠
٣٠٠ ٠٠٠	x	١٠ %	=	٣٠ ٠٠٠
٦٠٠ ٠٠٠	x	١٠ %	=	٦٠ ٠٠٠
				١٨٠ ٠٠٠

بما ان رقم الاستهلاك الذى تم احتسابه اكبر من رقم الاستهلاك المدرج في قائمة الربح فمعنى ذلك ان الشركة قامت باستبعاد بعض اصولها الثابتة ويفترض انها من الاصول الاولى التى اشترتها الشركة اول الامر تطبيقا لمبدأ FIFO أى أن الاصول التى تشترى اولا هى التى تستبعد أولا وتقدر قيمة الاصول المستبعدة بالطريقة التالية :

مقدار الفرق في الاستهلاك ١٨٠ ٠٠٠ _ ١٥٠ ٠٠٠ = ٣٠ ٠٠٠ ليرة

اذا كان مجموع الاصول = ١ ٨٠٠ ٠٠٠ _ فان استهلاكها يبلغ ١٨٠ ٠٠٠ ليرة

فما هو قيمة الاصول التى يبلغ استهلاكها ٣٠ ٠٠٠ ليرة

وباستخدام القاعدة الثلاثية يتم ايجاد قيمة الاصول الثابتة المستبعدة على النحو الآتي :

$$\frac{١ ٨٠٠ ٠٠٠ \times ٣٠ ٠٠٠}{١٨٠ ٠٠٠} = ٣٠٠ ٠٠٠ \text{ ليرة}$$

وبذلك يتم استبعاد ٣٠٠ ٠٠٠ ليرة من الاصول الاولى ويتم احتساب استهلاك ٥٠٠ ٠٠٠ ليرة _ ٣٠٠ ٠٠٠ ليرة استبعدت = ٢٠٠ ٠٠٠ ليرة الباقى من الاصول الثابتة التى لدى الشركة في السنة الاولى :

الاصول الثابتة بقيمتها التاريخية	الارقام القياسية	الارقام المعدلة للاصول الثابتة	معدل الاستهلاك		الاستهلاك معدلا
٢٠٠ ٠٠٠	٥٠/٢٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	x ١٠ %	=	٨٠ ٠٠٠
٤٠٠ ٠٠٠	٨٠/٢٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠	x ١٠ %	=	١٠٠ ٠٠٠
٣٠٠ ٠٠٠	١٠٠/٢٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	x ١٠ %	=	٦٠ ٠٠٠
٦٠٠ ٠٠٠	١٢٠/٢٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠	x ١٠ %	=	١٠٠ ٠٠٠
١ ٥٠٠ ٠٠٠		٣ ٤٠٠ ٠٠٠			٣٤٠ ٠٠٠

ثانيا ـ تعديل قائمة الربح للسنة الاولى للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية في ١٩٨١/١٢/٣١ باستخدام طريقة التعديل المباشر :

البيـــان	الارقام التاريخية	المعامل	الارقام المعدلة
المبيعات	١ ٢٠٠ ٠٠٠	١٢٠/٢٠٠	٢ ٠٠٠ ٠٠٠
ـ تكلفة المبيعات :			
مخزون اول المدة	٨٠ ٠٠٠	٨٠/٢٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
+ المشتريات	٦٠٠ ٠٠٠	١٢٠/٢٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
	٦٨٠ ٠٠٠		١ ٢٠٠ ٠٠٠
ـ مخزون آخر المدة	٧٠ ٠٠٠	١٤٠/٢٠٠	١٠ ٠٠٠
	٦١٠٠٠٠		١ ١٠٠ ٠٠٠
مجمل الربح	٥٩٠ ٠٠٠		٩٠٠ ٠٠٠
ـ مصروفات مختلفة :			
اهلاك	١٥٠ ٠٠٠	من الجدول (١)	٤١٠ ٠٠٠
+ مصروفات نقدية	٩٠ ٠٠٠	١٢٠/٢٠٠	١٥٠ ٠٠٠
	٢٤٠ ٠٠٠		٥٦٠ ٠٠٠
صافي الربح	٣٥٠ ٠٠٠		٣٤٠ ٠٠٠
ـ الضريبة على الدخل	٩٠ ٠٠٠	١٥٠/٢٠٠	١٢٠ ٠٠٠
صافي الربح بعد الضريبة	٢٦٠ ٠٠٠		٢٢٠ ٠٠٠
ـ توزيعات	٢٤٠ ٠٠٠	١٥٠/٢٠٠	٣٢٠ ٠٠٠
ارباح محتجزة	٢٠ ٠٠٠		(١٠٠ ٠٠٠)

ملاحظات على الحل :

١ ـ تم تعديل المبيعات والمشتريات والمصروفات النقدية وفقا للرقم القياسي في منتصف عام ٨٠ باعتبار ان عمليات الشركة كانت منتظمة خلال العـام .
ويتخذ الرقم القياسي للسنة الثانية في آخر العام اساسا للتعديل للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في ١٩٨١/١٢/٣١ .

٢ ـ مخزون اول المدة يعدل وفقا للرقم القياسي في تاريخ شرائه .

٣ ـ تم تعديل مخزون آخر المدة وفقا للرقم القياسي في تاريخ شراء ذلك المخزون .

٤ ـ يعدل الاستهلاك وفقا للجدول (١) الذى تم اعداده في بداية الحل .

٥ ـ تم تعديل الضرائب والتوزيعات باستخدام الرقم القياسي في نهاية العام في سنة ١٩٨٠ لان الشركة تقوم بسدادها في نهاية كل عام .

ثالثا ـ تعديل قائمة الربح عن السنة المنتهية في ٨١/١٢/٣١ معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في ١٩٨١/١٢/٣١ :

بيــــان	الارقام التاريخية	المعامل	الارقام المعدلة
المبيعات	١ ٨٧٠ ٠٠٠	١٧٠/٢٠٠	٢ ٢٠٠ ٠٠٠
ـ تكلفة المبيعات :			
مخزون اول المدة	٧٠ ٠٠٠	١٤٠/٢٠٠	١٠٠ ٠٠٠
+ المشتريات	١ ١٩٠٠٠٠	١٧٠/٢٠٠	١ ٤٠٠ ٠٠٠
	١ ٢٦٠ ٠٠٠		١ ٥٠٠ ٠٠٠
ـ مخزون آخر المدة	٩٠ ٠٠٠	١٨٠/٢٠٠	١٠٠ ٠٠٠
	١ ١٧٠ ٠٠٠		١ ٤٠٠ ٠٠٠
مجمل الربح	٧٠٠ ٠٠٠		٨٠٠ ٠٠٠
ـ مصروفات مختلفة :			
اهلاك	١٥٠ ٠٠٠	من الجدول	٣٤٠ ٠٠٠
+ مصروفات نقدية	١٧٠ ٠٠٠	١٧٠/٢٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
	٣٢٠ ٠٠٠		٥٤٠ ٠٠٠
صافي الربح	٣٨٠ ٠٠٠		٢٦٠ ٠٠٠
ـ الضريبة	١٠٠ ٠٠٠		١٠٠ ٠٠٠
صافي الربح بعد الضريبة	٢٨٠ ٠٠٠		١٦٠ ٠٠٠
ـ التوزيعات	٢٤٠ ٠٠٠		٢٤٠ ٠٠٠
الارباح المحتجزة	٤٠ ٠٠٠		(٨٠ ٠٠٠)

ملاحظات على الحل :

١ ـ تم تعديل المبيعات والمشتريات والمصروفات النقدية وفقا للارقام القياسية في منتصف العام نظرا لان عمليات الشركة كانت منتظمة طوال العـام .

٢ ـ تم تعديل مخزون اول المدة ومخزون آخر المدة وفقا للرقم القياسي في تاريخ شـراء كل منهمـا .

٣ ـ تم تعديل الاستهلاك وفقا للنتيجة التي حصلنا عليها من الجدول (٢) عند اعداد الخطوة الاولى من هذا التمـريـن .

٤ ـ بقيت الضرائب والتوزيعات كما هي دون تعديل باعتبار انها قد تمت في نهايـــة السـنة .

تمرين ٩ :

بدأت أحدى المنشآت اللبنانية نشاطها فى ١٩٨٢/١/١ بعناصر الاصول والخصوم الآتية : -

اصول	ليرة
اصول ثابتة	١ ٥٠٠ ٠٠٠
مخزون سلعى أول المدة	٢٠٠ ٠٠٠
نقدية	٣٠٠ ٠٠٠
	٢ ٠٠٠ ٠٠٠

خصوم	
رأس المال	٢ ٠٠٠ ٠٠٠

وظهرت قائمة الربح لتلك الشركة عن السنة المنتهية فى ١٩٨٢/١٢/٣١ على النحو الآتى : -

المبيعات النقدية	١ ٢٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٢٠٠ ٠٠٠
+ مشتريات نقدية	٩٠٠ ٠٠٠
الجملة	١ ١٠٠ ٠٠٠
- مخزون آخر المدة	٤٥٠ ٠٠٠
= تكلفة المبيعات	٦٥٠ ٠٠٠
صافى الربح	٥٥٠ ٠٠٠
نفقات	
مصروفات نقدية	١٠٠ ٠٠٠
استهلاك	٣٠٠٠٠٠
جملة النفقات	٤٠٠ ٠٠٠
= صافى الربح	١٥٠ ٠٠٠
- ضريبة الدخل	٤٠ ٠٠٠
= صافى الربح بعد خصم الضريبة	١١٠ ٠٠٠
توزيعات	٦٠ ٠٠٠

فاذا علمت : ـ

١ ـ تم شراء المخزون السلعي وآلات اول العام .
٢ ـ يتم تقويم المخزون السلعي باتباع طريقة الوارد أولا صادر اولا .
٣ ـ تمت جميع عمليات الشركة موزعة توزيعا منتظما خلال اشهر العام .
٤ ـ تستهلك الشركة آلاتها بنسبة ١٠ ٪ سنويا باتباع طريقة القسط الثابت ، وتظهر قيمتها الصافية بعد خصم الاستهلاك .
٥ ـ حصلت الشركة على قرض طويل الاجل قيمته ٤٠٠٠٠٠ ليرة في ١/٧/٨٢
٦ ـ كانت الارقام القياسية على الوجه الآتي : ـ

الرقم القياسي في اول العام ١/١/٨٢	١٥٠
الرقم القياسي في منتصف العام ١/٧/٨٢	٢٠٠
الرقم القياسي عند شراء مخزون آخر المدة	١٨٠
الرقم القياسي في نهاية العام ٣١/١٢/٨٢	٣٠٠

٧ـ يفترض تسديد ضريبة الدخل والتوزيعات في نهاية السنة .

المطلوب : ـ

اولا : استخدام الارقام القياسية لتصوير القوائم الآتية معبرا عنها بالقوة الشرائية لوحدة النقد السائدة في ٣١/١٢/١٩٨٢ .

ـ قائمة الربح عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/١٩٨٢ .
ـ قائمة ارباح وخسائر القوة الشرائية .
ـ قائمة المركز المالي في ٣١/١٢/١٩٨٢ .

ثانيا : تصوير تلك القوائم معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في ٣١/١٢/١٩٨٣ ، حيث بلغ الرقم القياسي ٤٥٠ وذلك باتباع طريقة التعديل المباشر .

حل التمريـــــن

أولا — قائمة الربح عن السنة المنتهية فى ١٩٨٢/١٢/٣١ معبرا عنها بالارقام القياسية : —

البيـــــان	بيانات تاريخية	المعامل	القائمة معدلــــة
مبيعات نقدية	١ ٢٠٠ ٠٠٠	٣٠٠/٢٠٠	١ ٨٠٠ ٠٠٠
مخزون أول المدة	٢٠٠ ٠٠٠	٣٠٠/١٥٠	٤٠٠ ٠٠٠
+ مشتريات نقدية	٩٠٠ ٠٠٠	٣٠٠/٢٠٠	١ ٣٥٠ ٠٠٠
البضاعة المتاحة للبيع	١ ١٠٠ ٠٠٠		١ ٧٥٠ ٠٠٠
— مخزون آخر المدة	٤٥٠ ٠٠٠	٣٠٠/١٨٠	٧٥٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	٦٥٠ ٠٠٠		١ ٠٠٠ ٠٠٠
مجمل الربح	٥٥٠ ٠٠٠		٨٠٠ ٠٠٠
النفقات :			
مصاريف نقدية	١٠٠ ٠٠٠	٣٠٠/٢٠٠	١٥٠ ٠٠٠
+ استهلاك	٣٠٠ ٠٠٠	٣٠٠/١٥٠	٦٠٠ ٠٠٠
	٤٠٠ ٠٠٠		٧٥٠ ٠٠٠
صافى الربح قبل الضريبة	١٥٠ ٠٠٠		٥٠ ٠٠٠
— ضريبة الدخل	٤٠ ٠٠٠	٣٠٠/٣٠٠	٤٠ ٠٠٠
صافى الربح بعد الضريبة	١١٠ ٠٠٠		١٠ ٠٠٠
— توزيعات	٦٠ ٠٠٠	٣٠٠/٣٠٠	٦٠ ٠٠٠
صافى الارباح المحتجزة	٥٠ ٠٠٠		(٥٠ ٠٠٠)

ملاحظات :

١ — تم تعديل المبيعات المشتريات والمصروفات الاخرى على اساس انها كانت موزعة توزيعا متساويا خلال شهور السنة حيث كان الرقم القياسى ٢٠٠ ولهذا تم تعديلها على اساس ان معامل تعديلها ٣٠٠/٢٠٠

٢ — تم تعديل مخزون اول المدة على اساس انه تم الحصول عليه فى اول السنة حيث كان الرقم القياسى ١٥٠ ولهذا تم تعديلها على اساس ان معامل تعديلهـــا هو ٣٠٠/١٥٠

٣ — تم تعديل مخزون آخر المدة على اساس السعر السائد عند شرائه ١٨٠ ولهـــذا تم التعديل على اساس أن معامل تعديلها هو ٣٠٠/١٨٠

٤ ـ تم تعديل الاستهلاك على اساس انه تم شراء الاثاث اول السنة حيث كان الرقم القياسي ١٠٠ ، وانها تستهلك بنسبة ١٠ ٪ باتباع طريقة القسط الثابت .
وقد تم التعديل على اساس ان معامل التعديل هو ٣٠٠/١٠٠

٥ ـ اما ضريبة الدخل والتوزيعات فقد تم تعديل كل منهما على اساس انها حصلت آخر العام حيث كان الرقم القياسي ٣٠٠ ولهذا تم تعديلها على اساس ان معامل تعديلها هو ٣٠٠/٣٠٠

ثانيا — قائمة ارباح وخسائر القوة الشرائية : —

البيـــــان	الارقام قبل التعديـل	المعامـــل	الارقام بعد التعـديـل
١ — خسائر القوة الشرائية للاصول النقديـة :			
الاصول النقدية			
رصيد النقدية أول المدة	٣٠٠ ٠٠٠	١٥٠/٣٠٠	٦٠٠ ٠٠٠
+ نقدية متحصلة مـــن المبيعات	١ ٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠/٣٠٠	١ ٨٠٠ ٠٠٠
+ نقدية من قرض طويل الاجل	٤٠٠ ٠٠٠	٢٠٠/٣٠٠	٦٠٠ ٠٠٠
مجموع التدفقات النقدية الواردة	١ ٩٠٠ ٠٠٠		٣ ٠٠٠ ٠٠٠
— التسديدات			
مشتريات نقدية	٩٠٠ ٠٠٠	٢٠٠/٣٠٠	١ ٣٥٠ ٠٠٠
+ مصروفات نقدية	١٠٠ ٠٠٠	٢٠٠/٣٠٠	١٥٠ ٠٠٠
+ ضريبة الدخل	٤٠ ٠٠٠	٣٠٠/٣٠٠	٤٠ ٠٠٠
+ توزيعات	٦٠ ٠٠٠	٣٠٠/٣٠٠	٦٠ ٠٠٠
مجموع التدفقات النقدية الصادرة	١ ١٠٠ ٠٠٠		١ ٦٠٠ ٠٠٠
رصيد النقدية آخر العام دفتريا	٨٠٠ ٠٠٠		
الرصيد النقدى بعد التعديل			١ ٤٠٠ ٠٠٠
	←		(٨٠٠ ٠٠٠)
خسائر القوة الشرائيـة النقدية			(٦٠٠ ٠٠٠)
٢ — ارباح القوة الشرائية للخصوم النقدية :			
الخصوم النـقديـة			
قرض طويل الاجل معدلا	٤٠٠ ٠٠٠	٢٠٠/٣٠٠	٦٠٠ ٠٠٠
	←		٤٠٠ ٠٠٠
ارباح الخصوم النقدية			٢٠٠ ٠٠٠
٣ — صافى ارباح أو خسائر القوة الشـرائية :			
خسائر القوة الـشرائية			(٦٠٠ ٠٠٠)
ارباح الـقوة الـشرائيـة			٢٠٠ ٠٠٠
صافى خسائر القوة الشرائية			(٤٠٠ ٠٠٠)

ملاحظات : —

١ — تم تعديل رصيد النقدية في اول العام على اساس انه كان موجوداً أول العام حيث كان الرقم القياسي ١٥٠

٢ — تم تعديل المبيعات والمشتريات والمصروفات النقدية الاخرى على اساس انها كانت موزعة توزيعاً متساوياً خلال اشهر السنة وحيث كان الرقم القياسي ٢٠٠

٣ — تم تعديل الضريبة وتوزيعات الارباح على افتراض انها سددت في نهاية السنة حيث كان الرقم القياسي السائد ٣٠٠

٤ — تم تعديل القرض الطويل الاجل على اساس السعر السائد في متوسط العام حيث تم الحصول عليه في منتصف العام ، حيث كان الرقم القياسي في ذلك الحين ٢٠٠

٥ — تم تحديد ارباح وخسائر القوة الشرائية نتيجة المعادلة الآتية : —

أ — الاصول النقدية :

رصيد النقدية آخر العام دفتريا	٨٠٠ ٠٠٠	
— رصيد النقدية آخر العام معدلا	١ ٤٠٠ ٠٠٠	
= خسائر القوة الشرائية	(٦٠٠ ٠٠٠)	(٦٠٠ ٠٠٠)

ب — الخصوم النقدية :

قرض طويل الاجل دفتريا	٤٠٠ ٠٠٠	
— قرض طويل الاجل معدلا	٦٠٠ ٠٠٠	
= ارباح الخصوم المتداولة	(٢٠٠ ٠٠٠)	٢٠٠ ٠٠٠
صافي خسائر القوة الشرائية		٤٠٠ ٠٠٠

ثالثا — قائمة المركز المالي في ٣١ / ١٢ / ١٩٨٢ : —

البيــــان	الارقام التاريخيــة	المعامــل	الارقام المعدلــة
الاصول :			
اصول ثابتة	١٠٠٠ ٠٠٠	١٠٠/٣٠٠	٣ ٠٠٠ ٠٠٠
— استهلاك	٣٠٠ ٠٠٠	١٠٠/٣٠٠	٦٠٠ ٠٠٠
= صافي الاصول الثابتة	١ ٢٠٠ ٠٠٠		٢ ٤٠٠ ٠٠٠
نقدية	٨٠٠ ٠٠٠	تبقى كما هي	٨٠٠ ٠٠٠
مخزون سلعي	٤٥٠ ٠٠٠	١٨٠/٣٠٠	٧٥٠ ٠٠٠
مجموع الاصول	٢ ٤٥٠ ٠٠٠		٣ ٩٥٠ ٠٠٠
الخصــوم :			
راس المال	٢ ٠٠٠ ٠٠٠	١٠٠/٣٠٠	٤ ٠٠٠ ٠٠٠
قرض طويل الاجل	٤٠٠ ٠٠٠	تبقى كما هــى	٤٠٠ ٠٠٠
ارباح محجوزة	٥٠ ٠٠٠	راجع الجدول	(٥٠ ٠٠٠)
خسائر القوة الشرائية			(٤٠٠ ٠٠٠)
	٢ ٤٥٠ ٠٠٠		٣ ٩٥٠ ٠٠٠

ملاحــظات :

١ — تم تعديل الاصول الثابتة واستهلاكها على اساس انها اشتريت اول العام واحتسب مخصص الاستهلاك المجمع بنسبة ٢٠ ٪ من القيمة المعدلة.

٢ — النقدية والقرض بقيت كما هي دون تعديل على اساس انها اصول وخصوم نقدية.

٣ — عدل مخزون سلعي آخر العام على اساس السعر السائد وقت الحصول عليه.

٤ — عدل راس المال على اساس انه تم الحصول عليه اول العام وحيث كان الرقم القياسي ١٠٠.

٥ — تم ادراج ارباح محجوزة على الاساس الوارد في جدول قائمة الربح المعدلة.

٦ — تم ادراج خسائر القوة الشرائية على اساس البيانات الواردة في الجدول الخاص بها وهي تظهر فقط ضمن الميزانيــة المعدلة ولا تظهر ضمن الميزانيــة التاريخيــة

أولا ـ اعادة تصوير قائمة الربح معبرا عنها بوحدة النقد السائدة فى ٣١/١٢/١٩٨٣ باستخدام طريقة التعديل المباشر بافتراض أن الرقم القياسى السائد فى ٣١/١٢/١٩٨٣ قد بلغ ٤٥٠

البيان	البيانات التاريخية	المعامل	القائمة معدلة
مبيعات نقدية	١ ٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠/٤٥٠	٢ ٧٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٢٠٠ ٠٠٠	١٥٠/٤٥٠	٦٠٠ ٠٠٠
+ مشتريات نقدية	٩٠٠ ٠٠٠	٢٠٠/٤٥٠	٢ ٠٢٥ ٠٠٠
= البضاعة المتاحة للبيع	١ ١٠٠ ٠٠٠		٢ ٦٢٥ ٠٠٠
ـ مخزون آخر المدة	٤٥٠ ٠٠٠	١٨٠/٤٥٠	١ ١٢٥ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	٦٥٠ ٠٠٠		١ ٥٠٠ ٠٠٠
مجمل الربح	٥٥٠ ٠٠٠		١ ٢٠٠ ٠٠٠
النفقات :			
مصاريف نقدية	١٠٠ ٠٠٠	٢٠٠/٤٥٠	٢٢٥ ٠٠٠
+ استهلاك	٣٠٠ ٠٠٠	١٥٠/٤٥٠	٩٠٠ ٠٠٠
	٤٠٠ ٠٠٠		١ ١٢٥ ٠٠٠
صافى الربح قبل الضريبة	١٥٠ ٠٠٠		٧٥ ٠٠٠
ـ ضريبة الدخل	٤٠ ٠٠٠	٣٠٠/٤٥٠	٦٠ ٠٠٠
صافى الربح بعد الضريبة	١١٠ ٠٠٠		١٥ ٠٠٠
ـ توزيعات	٦٠ ٠٠٠	٣٠٠/٤٥٠	٩٠ ٠٠٠
صافى الارباح المحتجزة	٥٠ ٠٠٠		(٧٥ ٠٠٠)

ثانيا - قائمة ارباح وخسائر القوة الشرائية فى ٨٣/١٢/٣١ معبرا عنها بوحدة النقد السائدة فى ٨٣/١٢/٣١ وذلك باستخدام طريقة التعديل المباشر

البيان	البيانات التاريخية	المعامل	البيانات المعدلة
١) قائمة خسائر القوة الشرائية :			
رصيد النقدية فى ٨٢/١/١	٣٠٠ ٠٠٠	٤٥٠/١٥٠	٩٠٠ ٠٠٠
+ نقدية من المبيعات	١ ٢٠٠ ٠٠٠	٤٥٠/٢٠٠	٢ ٧٠٠ ٠٠٠
+ نقدية من قرض طويل الاجل	٤٠٠ ٠٠٠	٤٥٠/٢٠٠	٩٠٠ ٠٠٠
مجموع التدفق النقدى الداخل	١ ٩٠٠ ٠٠٠		٤ ٥٠٠ ٠٠٠
المشتريات	٩٠٠ ٠٠٠	٤٥٠/٢٠٠	٢ ٠٢٥ ٠٠٠
+ مصاريف نقدية	١٠٠ ٠٠٠	٤٥٠/٢٠٠	٢٢٥ ٠٠٠
+ ضريبة الدخل	٤٠ ٠٠٠	٤٥٠/٣٠٠	٦٠ ٠٠٠
+ توزيعات	٦٠ ٠٠٠	٤٥٠/٣٠٠	٩٠ ٠٠٠
مجموع التدفق النقدى الخارج	١ ١٠٠ ٠٠٠		٢ ٤٠٠ ٠٠٠
الرصيد الدفترى الفعلى	٨٠٠ ٠٠٠	الرصيد المعدل	٢ ١٠٠ ٠٠٠
			٨٠٠ ٠٠٠
		خسائر القوة الشرائية	(١ ٣٠٠ ٠٠٠)

٢) قائمة ارباح القوة الشرائية : -

البيان	البيانات التاريخية	المعامل	البيانات المعدلة
قرض طويل الاجل	٤٠٠ ٠٠٠	٤٥٠/٢٠٠	٩٠٠ ٠٠٠
الرصيد الفعلى للقرض			٤٠٠ ٠٠٠
		ارباح القوة الشرائية	٥٠٠ ٠٠٠

٣) ملخص قائمة ارباح وخسائر القوة الشرائية : -

خسائر القوة الشرائية	(١ ٣٠٠ ٠٠٠)
ارباح القوة الشرائية	٥٠٠ ٠٠٠
صافى خسائر القوة الشرائية	(٨٠٠ ٠٠٠)

ثالثا قائمة المركز المالى فى ٣١/١٢/٨٢ معبرا عنها بوحدة النقد السائدة فى ٣١/١٢/٨٣ باستخدام طريقة التعديل المباشر

البيـــان	البيانات التاريخية	المعامل	البيانات المعدلة
الاصول : ـ			
اصول ثابتة	١ ٠٠٠ ٠٠٠	٤٥٠/١٥٠	٤ ٥٠٠ ٠٠٠
ـ استهلاك	٣٠٠ ٠٠٠	٤٥٠/١٥٠	٩٠٠ ٠٠٠
صافى الاصول الثابتة	١ ٢٠٠ ٠٠٠		٣ ٦٠٠ ٠٠٠
مخزون سلعى	٤٥٠ ٠٠٠	٤٥٠/١٨٠	١ ١٢٥ ٠٠٠
نقدية	٨٠٠ ٠٠٠	تبقى كما هى	٨٠٠ ٠٠٠
مجموع الاصول	٢ ٤٥٠ ٠٠٠		٥ ٥٢٥ ٠٠٠
الخصوم : ـ			
رأس المال	٢ ٠٠٠ ٠٠٠	٤٥٠/١٥٠	٦ ٠٠٠ ٠٠٠
قرض طويل الاجل	٤٠٠ ٠٠٠	تبقى كما هى	٤٠٠ ٠٠٠
أرباح محتجزة	٥٠ ٠٠٠	راجع القائمة	(٧٥ ٠٠٠)
خسائر القوة الشرائية	ـ	راجع الجدول	(٨٠٠ ٠٠٠)
	٢ ٤٥٠ ٠٠٠		٥ ٥٢٥ ٠٠٠

تمريـــن ١٠:

اذا علمت ان رأس مال احدى الشركات التي تعمل في التجارة العامة في منطقة تتوافر فيها المنافسة العادية للمنشآت المماثلة يبلغ/ ٥٠٠٫٠٠٠/ ل٠ل٠

وان الارباح التي حصلت عليها هذه الشركة خلال الاربع سنوات الماضيـة كانت على الوجه الاتـــي :

السـنة الاولـى : ١٥٠٠٠٠ ل٠ل٠
السـنة الثانيـة : ٢٥٠٠٠٠ ل٠ل٠
السـنة الثالثـة : ٢٠٠٠٠٠ ل٠ل٠
السـنة الرابعـة : ٣٠٠٠٠٠ ل٠ل٠

واذا قدرعدد السنوات التي يمكن في خلالها تحقيق هذه الارباح الزائدة باربع سنوات ٠ واذا علمت ان :

١ـ متوسط العائد على رأس المال في التجارة التي تعمل فيها الشركة يبلـغ ١٠ ٪ ٠
٢ـ القيمة الحالية لليرة واحدة يتم الحصول عليها في نهاية السنة الرابعـة تبلغ ٠٤٠ر٣ ليرة ٠
٣ـ القيمة الحالية لليرة واحدة يتم الحصول عليها في نهاية كل سنة مـن السنوات الاربعة على النحو الاتـــي :

في نهاية السنة الاولى : ٨٩٣ر٠ ليرة
في نهاية السنة الثانية : ٧٩٧ر٠ ليرة
في نهاية السنة الثالثة : ٧١٢ر٠ ليرة
في نهاية السنة الرابعة : ٦٣٦ر٠ ليرة

فالمطلـــوب :

تقويم شهرة المحل باستخدام الطرق المختلفة للتقويم باستخدام البيانات المتاحة في رأس التمريـن ٠

الطريقـــة الاولــى: تقويم الشهرة على اساس متوسط صافي الارباح خلال الســنوات الماضيـة :

عند اتباع هذه الطريقة يتم احتساب قيمة شهرة المحل على اساس متوسـط صافي ارباح السنوات السابقة مضروبا في عدد السنوات المقدرة لتحقيق هـــذه الاربـــاح ٠

١ـ متوسط صافي الارباح السنوية الماضية :

$$\frac{١٥٠٠٠٠ + ٢٥٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠٠}{٤} = ٢٢٥ ٠٠٠ \text{ ل٠ل٠}$$

وتتحدد شهرة المحل في هذه الحالة على النحو الاتي :

٢٢٥ ٠٠٠ ل٠ل٠ × ٤ سنوات = ٩٠٠ ٠٠٠ ل٠ل٠

==========

الطريقة الثانية : تقويم الشهرة على اساس نظرية الارباح الزائدة :

وفي هذه الطريقة يتم تقويم الشهرة على اساس مقدار الارباح الزائدة السنوية مضروبا في عدد السنوات ٠

ولاحتساب متوسط الارباح الزائدة يجب استبعاد عائد رأس المال المستثمر لو تم استثماره في مشروعات مماثلة ٠

وفي هذا المثال يحسب عائد رأس المال المستثمر على النحو الاتي :

٥٠٠ ٠٠٠ ليرة × ١٠ ٪ = ٥٠ ٠٠٠ ل٠ل٠

ويبلغ متوسط الارباح الزائدة السنوية =
متوسط الارباح الصافية السنوية ـ عائد رأس المال

اى ان متوسط الارباح الزائدة السنوية =

٢٢٥ ٠٠٠ ليرة ـ ٥٠٠٠٠ ليرة = ١٧٥ ٠٠٠ ل٠ل٠

قيمة الشهرة المقدرة في هذه الحالة =

١٧٥٠٠٠ ليرة × ٤ = ٧٠٠ ٠٠٠ ل٠ل٠

==========

الطريقة الثالثة : تقويم الشهرة على اساس تقسيم الارباح الزائدة السنوية الى شرائح بالاوزان٠

عند اتباع هذه الطريقة يتم تقسيم الارباح السنوية الزائدة وقيمتها ١٧٥ ٠٠٠ ليرة الى شرائح واعطاء كل شريحة وزن معين بحيث تعطى الشريحة الاولى وزن اعلى من وزن الشريحة الثانية وهكذا باعتبار ان احتمال الحصول على الشريحة الاولى يكون اكبر من نسبة الحصول على الشريحة الثانية ٠

وفي المثال السابق يمكن تقسيم الارباح السنوية الزائدة الى خمس شرائح قيمة كل منها ٣٥ ٠٠٠ ليرة ويمكن اعطاء الاوزان التالية لكل شريحة :

الشريحة الاولى : ٤
الشريحة الثانية : ٣
الشريحة الثالثة : ٢
الشريحة الرابعة : ١

وفي هذه الطريقة يتم تقدير الشهرة على اساس ضرب كل شريحة في الوزن المعطى لها ثم اخذ المجموع للحصول على قيمة شهرة المحل وذلك على النحو الاتي :

قيمة الشريحة الاولى : ٣٥ ٠٠٠ ليرة × ٤ =	١٤٠ ٠٠٠ ليرة
قيمة الشريحة الثانية : ٣٥ ٠٠٠ ليرة × ٣ =	١٠٥ ٠٠٠ ليرة
قيمة الشريحة الثالثة : ٣٥ ٠٠٠ ليرة × ٢ =	٧٠ ٠٠٠ ليرة
قيمة الشريحة الرابعة : ٣٥ ٠٠٠ ليرة × ١ =	٣٥ ٠٠٠ ليرة
قيمة شهرة المحل :	٥٢٥ ٠٠٠ ليرة

الطريقة الرابعة : تقويم الشهرة على اساس القيمة الحالية لمتوسط الارباح الزائدة :

عند اتباع هذه الطريقة يتم احتساب الشهرة على اساس القيمة الحالية للدفعات السنوية للارباح الزائدة خلال عدد من السنوات المستقبلة :

وبتطبيق هذه الطريقة على المثال السابق ينتج ما يلي :

١ـ الارباح الزائدة المستقبلة السنوية = ١٧٥ ٠٠٠ ليرة .
٢ـ عدد السنوات التي ينتظر تحقيق هذه الارباح الزائدة خلالها هي اربع سنوات .
٣ـ معدل سعر الخصم الذى يستخدم في ايجاد القيمة الحالية لتلك التدفقات هو ١٠ ٪ ووفقا لجدول القيمة الحالية طبقا للبيانات السابقة .

تكون قيمة شهرة المحل = ١٧٥ ٠٠٠ × ٣٫٠٤٠ = ٥٣٢٫٠٠٠ ليرة

الطريقة الخامسة : تقويم الشهرة على اساس القيمة الحالية للارباح الزائدة السنوية المستقبلة لكل سنة على حدة :

وعند اتباع هذه الطريقة يتم اولا باحتساب الارباح الزائدة السنوية لكل سنة على حدة ، ثم ضرب كل منها في القيمة الحالية لليرة في نهاية كل سنة من السنوات الاربع على التوالي ثم اخذ المجموع لتحديد قيمة شهرة المحل .

وفي المثال السابق يجري التالي :

(١) تحديد قيمة الارباح الزائدة لكل سنة :

السنة الاولى : ١٥٠ ٠٠٠ ـ ٥٠ ٠٠٠ = ١٠٠ ٠٠٠ ليرة
السنة الثانية : ٢٥٠ ٠٠٠ ـ ٥٠ ٠٠٠ = ٢٠٠ ٠٠٠ ليرة
السنة الثالثة : ٢٠٠ ٠٠٠ ـ ٥٠ ٠٠٠ = ١٥٠ ٠٠٠ ليرة
السنة الرابعة : ٣٠٠ ٠٠٠ ـ ٥٠ ٠٠٠ = ٢٥٠ ٠٠٠ ليرة

(٢) باستخدام القيمة الحالية من الجدول رقم (١) من جداول القيمة الحالية نحصل على الاتي :

القيمة الحالية للارباح الزائدة للسنة الاولى: ١٠٠ ٠٠٠ × ٨٩٣ر٠ = ٨٩ ٣٠٠ ليرة
القيمة الحالية للارباح الزائدة للسنة الثانية: ٢٠٠ ٠٠٠ × ٧٩٧ر٠ = ١٥٩ ٤٠٠ ليرة
القيمة الحالية للارباح الزائدة للسنة الثالثة: ١٥٠ ٠٠٠ × ٧١٢ر٠ = ١٠٦ ٨٠٠ ليرة
القيمة الحالية للارباح الزائدة للسنة الرابعة: ٢٥٠ ٠٠٠ × ٦٣٦ر٠ = ١٥٩ ٠٠٠ ليرة

٥١٤ ٥٠٠ ليرة

المراجـــع العربيـــــة

١. دكتور احمد رجب عبد العال : " دراسات في النظم والمشاكل المحاسبيـــة " (مؤسسة شباب الجامعات ، اسكندرية) ١٩٧٦

٢. دكتور السيد عبد المقصود ودكتور علي ابوالحسن : " دراسات في النظـــم ومشاكل القياس المحاسبية " (دار المطبوعات الجامعية) ١٩٧٨

٣. دكتور حلمي نمر : " نظرية المحاسبة " (نهضة العربية ، القاهرة)

٤. دكتور خيرت ضيف : " تحديد الربح في فترات التضخم والانكماش" (دار الجامعات المصرية ، اسكندرية) ١٩٥٨ .

٥. دكتور خيرت ضيف : " في المحاسبة الادارية : الميزانيات التقديريـــة" (دار النهضة العربية - بيروت) ١٩٧٥ .

٦. دكتور خيرت ضيف : " النظام المحاسبي الموحد " (دار الجامعات المصرية ، باسكندرية) ١٩٦٩ .

٧. دكتور خيرت ضيف : " المحاسبة الضريبية " (دار النهضة العربية ، بيروت) ١٩٧٥ .

٨. دكتور عاطف رمضان دياب : " تحديد الربح في شركات اراضي البناء" رسالة الماجستير ، جامعة اسكندرية ، سنة ١٩٦٨ .

٩. دكتور عمر حسنين : " تطور الفكر المحاسبي " (دار الجامعات المصريـــة ، اسكندرية) ١٩٧٧ .

١٠. استاذ على توفيق علي : " استهلاك الاصول الثابتة في ظل مستويات الاسعـــار المتغيرة " مجلس كلية التجارة سنة ١٩٥٤.

١١. دكتور فاروق عبد العال : " تحليل قواعد المحاسبة المتعارف عليها "رسالـــة الماجستير ، جامعة اسكندرية ١٩٧٠ .

المراجــــع الاجنبيــــة

1. "AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION " PRICE LEVEL CHANGES AND FINANCIAL STATEMENTS, SUPPLEMENTARY STATEMENT NO: 2. THE ACCOUNTING REVIEW (OCTOBER, 1951).

2. ARTHUR YOUNG & CO. " THE OBJECTIVES OF FINANCIAL STATEMENTS".

3. COMMITTEE ON ACCOUNTING PROCEDURE, AMERICAN INSTITUE OF ACCOUNTANTS, ACCOUNTING RESEARCH BULLETIN NO: 22.

4. CORBIN, DONALD, A: " CHANGING PRICES AND FINANCIAL REPORTS, AN ANALYSIS AND A CASE STUDY", unpublished PH.D. dissertation , University of California, 1954.

5. DIXON, HEPWERTH AND PATON: " Essentials of Accounting", (New-York : The Macmillan Co.,).

6. GRADY, PAUL : " Inventory of generally accepted accounting principles" in the United States of America. Accounting Review, Jan.1965

7. HENDRIKSEN, E.S.: " Accounting Theory " ,Richard D. Irwin, Inc., Illinois, third edition 1977.

8. INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES, " RECOMMENDATIONS ON ACCOUNTING PRINCIPLES : IX DEPRECIATION OF FIXED ASSETS. " (LONDON : GEE & CO. (PUBLISHERS) LIMITED 1951).

9. JONES, RALPH H. , " Price Level Changes and Financial Statements, Case studies of four companies " , (Ohio , American Accounting Association, 1955).

10. KANER, H., : " A new theory of goodwill " .

11. KENNEDY AND MCMULLEN, : " Financial Statements, Form, Analysis, and Interpretation " , (Home wood, Illinois : Richard D. Irwin, Inc., 1954) .

12. KEMGNER, JACK : " Funds Statement practices of certified public accounting firms, " The Accounting Review, January 1957

13. LEAKE, P,D., " Commercial Goodwill " .

14. LITTLETON, A.C. " Accounting Evolution to 1900 ", The American Institute Publishing Cp., New-York, 1933.

15. LITTLETON A.C. & ZIMMERMAN V.K, : In Accounting Theory Continuity and Change, Prentice Hall Inc.,1962.

16. MAY, GEORGE O. , : " Financial Accounting, " The Macmillan Company, New York 1961.

17. MOONITZ MAURICE, : " In Accounting Research No. 1,".

18. .... : " Inventories and the statement of funds ", The Accounting Review (July ,1943).

19. PATON, WILLIAM A., : " Harvard Business Research Study No. 25 ".

20. PELOUBET, MORICE, A: "Accounting Theory and the Accounting Profession" in " Hand Book of Modern Accounting Theory ", edited by B. Morton, Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs, J .1961 .

21. PERAGALLO, E.: " Origin and Evolution of Double Entry Book, Keeping", American Institute Publishing Co., New York, 1938.

22. ROREM & KERRIGAN : " Accounting Method " , (New York & London : Mcgraw - Hill Book Company, Inc.,1942).

23. STUDY GROUP OF BUSINESS INCOME " CHANGING CONCEPTS OF BUSINESS INCOME" , NEWYORK : THE MACMILLAN COMPANY 1952 .

محتويــــات الكتــاب

القســـم الاول

تطــور الفكــر المحاسبــــــي
من الناحية النظريــة ومشكلات التطبيـــق العملــــــي

صفحـــة

القســـم الثانـــي

للمـــــؤلـــــف

- ١. فــــي اصــول المحاسبـــة .
- ٢. القيد والترحيل وفقا لنظرية القيد المزدوج .
- ٣. الحسابات الختامية والميزانية .
- ٤. في المحاسبة الادارية – الميزانيات التقديرية .
- ٥. المحاسبة في شركات التأمين .
- ٦. المحاسبة في البنوك التجارية .
- ٧. المحاسبة في البنوك العقارية والصناعية
- ٩. المحاسبة والتكاليف الزراعية .
- ١٠. تحديد الربح في فترات التضخم والانكماش .
- ١١. قوائم الموارد المالية واستخداماتها .
- ١٢. في المحاسبة الضريبية وفقا لاحكام التشريع الضريبي اللبناني .
- ١٣. في المحاسبة الضريبية وفقا لاحكام التشريع الضريبي المصـــرى .
- ١٤. الاستهلاك المالي والضناعي في المحاسبة والضرائب .
- ١٥. الضريبة على التركات ، وعاؤها واسستقويمها في التشريع المصرى .
- ١٦. بحوث في الضريبة على التركـــات .
- ١٧. في النظـــام المحاسبي الموحـــد .
- ١٨. محاسبـــة المنشآت الماليـــة .

المكتبة
المحاسبية

